

# Tilknytningsvilkåret i skatteloven

## § 6-1

*Hvilke krav som stilles til tilknytning for at en kostnad kan komme til fradrag i skattepliktig inntekt.*

Kandidatnummer: 62

Antall ord: 14558



JUS399 Masteroppgave

Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

12.12.2016

# Innholdsfortegnelse

<b>Innholdsfortegnelse.....</b>	<b>2</b>
<b>1 Innledning.....</b>	<b>4</b>
1.1 Hovedregelen om rett til fradrag.....	4
1.2 Den konkrete grensedragningen i praksis .....	4
1.3 Metode .....	5
1.4 Plassering av oppgavens tema i det skatterettslige system .....	6
1.4.1 Fradragsrett som endel av beregningsgrunnlaget for inntektsskatten - alminnelig inntekt .....	6
<b>2 Oversikt over fradragsretten etter sktl. § 6-1 første ledd.....</b>	<b>8</b>
2.1 Vilkår for rett til fradrag etter sktl. § 6-1 første ledd .....	8
2.1.1 Oppofrelsesvilkåret .....	9
<b>3 Tilknytningsvilkåret .....</b>	<b>12</b>
3.1 Tilknytning til skattepliktig inntekt .....	12
3.2 Krav om tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt .....	13
3.3 Skattyters formål med kostnaden.....	13
3.3.1 Subjektiv eller objektiv vurdering av skattyters formål.....	15
3.4 Øvrige krav til tilknytning .....	19
3.4.1 Krav om at kostnaden må være nødvendig.....	19
3.4.2 Krav om at kostnaden må være egnet .....	22
3.4.3 Krav om nærhet i tid .....	27
3.5 Oppsummering.....	30
<b>4 Hvor skattyter har flere formål med kostnaden – blandet formål.....</b>	<b>31</b>
4.1 Flere formål som refererer seg til forskjellige deler av kostnaden .....	31
4.2 To eller flere formål refererer seg til en og samme kostnad .....	34
<b>5 Hovedformåls læren.....</b>	<b>35</b>
5.1 Vurderingen av skattyters hovedformål.....	36
5.2 Betydningen av skattyters hovedformål.....	36
5.3 Krav om nær og umiddelbar sammenheng .....	37
5.4 Innholdet i kravet til nær og umiddelbar sammenheng .....	38
<b>6 Avslutning.....</b>	<b>44</b>
6.1 Hva kan utledes av rettspraksis.....	44
6.2 Liberalt eller restriktivt krav til tilknytning .....	45

<b>7</b>	<b>Litteraturliste .....</b>	<b>47</b>
----------	------------------------------	-----------

# 1 Innledning

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (i det følgende forkortet skatteloven eller sktl.) oppstiller et krav om tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt, for at en kostnad skal være gjenstand for fradragsrett. Tema for oppgaven er hvilke krav som stilles til tilknytning for at en kostnad kan komme til fradrag i skattepliktig inntekt etter sktl. § 6-1.

Hvorvidt en kostnad har tilknytning til skattepliktig inntekt, beror på kostnadens karakter og hva som utgjør skattepliktig inntekt hos den konkrete skattyter. En kostnad som er fradragsberettiget hos en skattyter, vil ikke nødvendigvis være fradragsberettiget hos en annen. Det er derfor vanskelig å gi en generell formulering av hvilke kostnader som er gjenstand for fradragsrett etter bestemmelsen. Dette blir ytterligere forsterket ved at det stadig oppstår nye inntjeningsmåter for skattepliktig inntekt. Det fører til at nye former for kostnader pådras i forbindelse med den skattepliktige inntekt. Skatteloven har imidlertid ikke blitt endret. Domstolene må derfor anvende eksisterende lov i nye kontekster. De krav som stilles til tilknytning vil derav kunne endre seg over tid.

## 1.1 Hovedregelen om rett til fradrag

Hovedregelen om rett til fradrag er sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Bestemmelsen gir skattyter fradragsrett for ”kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. I dette ligger det et krav om tilknytning mellom den kostnad som kreves fradragsført og skattyters skattepliktige inntekt. At det må oppstilles et krav til tilknytning fremgår med dette direkte av lovens ordlyd og bestemmelsen er derfor i utgangspunktet positivrettslig.

## 1.2 Den konkrete grensedragningen i praksis

At det oppstilles et krav til tilknytning er således uomtvistet. Det som imidlertid viser seg å skape problemer i praksis er det nærmere innholdet av kravet, altså når en kostnad må sies å ha tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt. Lovens ordlyd indikerer, at ikke enhver kostnad kan fradragsføres i den skattepliktige inntekt. Bedømmelsen av om det foreligger

tilstrekkelig tilknytning fører derfor til, at det i mange sammenhenger må foretas en mer skjønnsmessig vurdering av grensen mot ikke-fradragsberettigede kostnader.<sup>1</sup>

Ikke-fradragsberettigede kostnader vil typisk være kostnader som blir pådratt til privat forbruk, slik som for eksempel utgifter til mat, telefon og andre kostnader, som skattyter pådrar seg uavhengig av sitt arbeid. Tilsvarende gjelder også for kostnader til allmennyttige formål, utdannelsesformål eller lignende, da slike kostnader normalt ikke er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.<sup>2</sup>

I rettspraksis har det gjennom tiden utviklet seg endel momenter/tilknytningskriterier, som er relevante for grensedragningen mot ikke-fradragsberettigede kostnader. Imidlertid kan det synes som om Høyesterett ikke alltid er enige i, hvordan den konkrete grensedragningen mot ikke-fradragsberettigede kostnader skal skje. Når sakskompleksene i tillegg reiser ulike spørsmål hva gjelder den konkrete kostnadens tilknytning til skattepliktig inntekt, blir det vanskelig å utlede en ensartet praksis.

Tema for oppgaven vil være å analysere hvilke krav som stilles til tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Særlig i lys av den seneste rettspraksisen på området, kan det være grunn til å problematisere hvorvidt kravet til tilknytning må tolkes liberalt eller restriktivt.

## 1.3 Metode

Den alminnelige juridiske metode, slik den er nedfelt i rettskildelæren, gjelder også på skatterettens område.<sup>3</sup> Denne vil bli benyttet i den videre analysen. Det innebærer for det første at lovens ordlyd må stå sentralt i vurderingen av tilknytningsvilkåret. Skatt er et inngrep i borgernes rettssfære, noe som medfører at legalitetsprinsippet som nå er lovfestet i Kongeriket Norges Grunnlov 17.mai 1814 § 113 kommer til anvendelse i skatteretten. Imidlertid er tilknytningsvilkåret et skjønnsmessig krav og lovens ordlyd er vag hva gjelder vilkårets nærmere innhold. Av den grunn vil høyesterettspraksis være en sentral rettskilde, når innholdet i kravet til tilknytning skal søkes klarlagt. I den forbindelse vil også rettspraksis før Skatteloven av 1999 være relevant. Lovrevisjonen var kun ment å være en teknisk revisjon og skulle ikke innebære en realitetsendring med hensyn til hva som er fradragsberettigede

---

<sup>1</sup> Zimmer, Fredrik Lærebok i skatterett, 7.utgave, Oslo 2014 s.197.

<sup>2</sup> *Ibid.* s 204.

<sup>3</sup> *Ibid.* s. 48.

kostnader.<sup>4</sup> Eldre rettspraksis og juridisk litteratur har av den grunn fortsatt betydning for de krav som stilles til tilknytning. Temaet er således nøye behandlet i den juridiske teori, slik at også dette vil være en relevant rettskilde i denne analysen. Til sist vil administrative uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet være egnet til å belyse de krav som må stilles til tilknytning, selv om disse er i rettspraksis tillagt liten rettskildemessig vekt.<sup>5</sup>

## **1.4 Plassering av oppgavens tema i det skatterettslige system**

### **1.4.1 Fradragsrett som endel av beregningsgrunnlaget for inntektsskatten - alminnelig inntekt**

Fradragsretten er endel av beregningsgrunnlaget i inntektsskatten. I norsk rett beregnes inntektsskatt både av alminnelig inntekt og av personinntekt.<sup>6</sup> Imidlertid gis det ikke rett til fradrag i personinntekt og det må derfor i det følgende avgrenses mot beregning av personinntekt.

Hvor mye skatt den enkelte skattyter skal betale, det være seg både fysiske og juridiske personer, som har skattepliktig inntekt i Norge jf. sktl. §§ 2-1 første ledd, 2-2 første ledd, 2-3, vil bero på hva som er å anse som skattepliktig inntekt. Hovedregelen om skattepliktig inntekt er sktl. § 5-1 første ledd. Etter bestemmelsen er ”enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet” skattepliktig inntekt.

Norsk skatterett er basert på et nettoinntektsbegrep. Det innebærer at det gis fradrag for kostnader som har gått med til å erverve inntekten. Det er dette, som kommer til uttrykk ved fradragsregelen i sktl. § 6-1 første ledd.<sup>7</sup> Når en fordel er å anse som skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1 første ledd, vil kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre slik inntekt kunne fradragsføres ved inntektssligningen. Både inntektssiden og fradragssiden blir med dette endel av beregningsgrunnlaget for alminnelig skattepliktig inntekt.

---

<sup>4</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) side 13.

<sup>5</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 57.

<sup>6</sup> *Ibid.* s. 91

<sup>7</sup> *Ibid.* s. 178.

Et nettoinntektsbegrep harmoniserer med skatteevneprinsippet, som er et sentralt hensyn bak fradragsregelen. Prinsippet går ut på at skattebelastningen skal foretas ut fra subjektets evne til å bære den. Dersom skattyters bruttoinntekter har gått med til å dekke kostnadene, som er pådratt for å skape inntekten, vil det ikke gi skatteevne.<sup>8</sup> Av den grunn utskrives inntektsskatten på nettoinntekt, altså etter at kostnader tilknyttet inntekten er trukket fra. Skatteloven er i stor grad basert på slike symmetribetraktninger. En kostnad skal som utgangspunkt være fradragsberettiget, i samme utstrekning som en eventuell inntekt ville vært skattepliktig. Fradragsrett skal også sikre skatterettslig effektivitet. For at skatteleggingen ikke skal gi et samfunnsøkonomisk tap, må skattereglene virke investeringsfremmende.<sup>9</sup> Dersom kostnader i forbindelse med skattepliktig inntekt ikke hadde vært gjenstand for fradragsrett, ville det blitt mer risikabelt å foreta investeringer med usikre framtidsutsikter el.

En viktig side av kravet til tilknytning er at spørsmål om tilordning får sentral betydning. Kravet til tilknytning innebærer at kostnad og inntekt må foreligge på en og samme hånd. Det er kun den, som skal skattlegges for den enkelte inntektsposten, som kan kreve fradrag for den tilknyttede utgiftsposten.<sup>10</sup> Reglene om tilordning må anses nedfelt i de enkelte skattereglene, men det underliggende prinsipp er at det privatrettslige eller annet ikke-skatterettslig- rettighetsforhold er bestemmende.<sup>11</sup> Reglene om tilordning vil ikke bli behandlet i det følgende, men det forutsettes at det er skattyters egne utgifter som søkes fratrasket i den skattepliktige inntekt.

Når skattepliktig inntekt er bestemt og kostnader i tilknytning til denne er trukket fra, står man igjen med beregningsgrunnlaget for alminnelig skattepliktig inntekt.<sup>12</sup> Deretter anvendes skattesatser, som blir bestemmende for hvor mye skatt som skal svares av dette beløpet.<sup>13</sup> Hertil kommer regler om fradrag i beregnet skatt og skattenedsettelse. Disse reglene er imidlertid begrunnet i annet enn inntektserverv mv., slik at kravet til tilknytning ikke gjør seg gjeldende for fradragsrett etter disse bestemmelsene.

---

<sup>8</sup> *Ibid.* s. 121.

<sup>9</sup> *Ibid.* s. 33.

<sup>10</sup> *Ibid.* s. 92.

<sup>11</sup> *ibid.*

<sup>12</sup> *Ibid.* s. 91.

<sup>13</sup> *Ibid.*

## **2 Oversikt over fradrag retten etter sktl. § 6-1 første ledd**

Foruten hovedregelen om fradrag rett i sktl. § 6-1 første ledd, inneholder lovens kapittel 6 en rekke mer spesielle fradagsregler. Som det fremgår av sktl. § 6-1 første ledd annet punktum gjelder dette særlig sktl. §§ 6-10 til 6-32, som enten ”presiserer, utvider eller innskrenker” hovedregelen. For disse bestemmelsene vil sktl. § 6-1 første ledd kun være et utgangspunkt for om det foreligger fradrag rett. Bestemmelsen i § 6-1 har utover dette selvstendig betydning, ved at en utgift vil være fradagsberettiget, selv om den faller utenfor enkeltbestemmelsene, såfremt lovens vilkår er oppfylt.<sup>14</sup>

Andre bestemmelser i skattelovens kapittel 6 oppstiller fradrag rett for kostnader som ikke direkte rammes av ordlyden i sktl. § 6-1 første ledd, men hvor tilknytningen til skattepliktig inntekt likevel er tilstrekkelig. Dette gjelder for eksempel sktl. § 6-2 annet ledd om fradrag rett for tap i virksomhet og sktl. § 6-15 om fradrag rett for visse skatter og avgifter.<sup>15</sup> Da slike kostnader ikke direkte er omfattet av ordlyden i § 6-1 første ledd, vil det av hensyn til ordmessig plass i oppgaven, måtte avgrenses mot kostnader som ikke aktivt er pådratt av skattyter.

### **2.1 Vilkår for rett til fradrag etter sktl. § 6-1 første ledd**

Etter sktl. § 6-1 første ledd kan skattyter kreve fradrag for ”kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.” Bestemmelsen oppstiller to vilkår som må være oppfylt for at en kostnad skal være fradagsberettiget. Disse to vilkårene er i rettspraksis og juridisk teori omtalt som henholdsvis oppofrelsesvilkåret og tilknytningsvilkåret.<sup>16</sup>

Oppofrelsesvilkåret vil bli nærmere behandlet i punkt 2.1.1, mens tilknytningsvilkåret vil bli behandlet i punkt 3 flg.

---

<sup>14</sup> Brudvik, Arthur J. Skatterett for næringsdrivende, 38. utgave, Bergen 2015 s. 232.

<sup>15</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 199.

<sup>16</sup> Se f.eks. Rt. 2007 s. 1822, avsnitt 39 og Zimmer, Lærebok i skatterett s. 182-183



### 2.1.1 Oppofrelsesvilkåret

At det oppstilles et vilkår om oppofrelse fremgår av lovens ordlyd ”kostnad som er pådratt”. En naturlig språklig forståelse av ordlyden ”er pådratt” (min uth.) tilsier at utgiften må ha medført en reduksjon i skattyters formuesstilling. I rettspraksis og juridisk teori er dette uttrykt ved at det må ha funnet sted en oppofrelse av en fordel i skatterettslig forstand.<sup>17</sup> Skatteloven §5-1 første ledd oppstiller det skatterettslige fordelsbegrepet. For fradragsretten innebærer det, at en fordel som ellers ville vært ”vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet”, må være oppofret.

En fordel vil typisk være oppofret ved forbruk, slik som utbetaling av penger eller ved verdireduksjon på eiendeler i form av slit og elde. En oppofrelse vil også foreligge hvor verdier konstateres tapt blant annet ved realisasjon, tyveri eller ødeleggelse.<sup>18</sup> Skal en fordel anses oppofret må det foreligge et endelig konstaterbart tap på skattyters hånd. Det kan således sies å være en parallell mellom oppofrelsesvilkåret og innvinningsvilkåret på inntektssiden.<sup>19</sup> På tilsvarende måte som at inntekt ikke er skattepliktig før den er innvunnet/aktualisert, er en kostnad ikke fradragsberettiget før den er oppofret. I dette ligger, at dersom det kun foreligger en kostnadsmulighet vil det ikke være aktuelt med fradragsrett før tapet er endelig konstatert.<sup>20</sup> Følgelig foreligger det heller ingen oppofrelse hvor skattyter går glipp av en inntektsmulighet.<sup>21</sup> En annen side av oppofrelsesvilkåret er at rene ombyttinger av verdier ikke er gjenstand for fradragsrett. Skattyter sitter da igjen med tilsvarende verdier som før transaksjonen. Det har da ikke skjedd en reduksjon i hans formuesstilling.<sup>22</sup>

Utbetaling av penger eller avgivelse av gjenstander vil ofte inngå som del av en gjensidig bebyrdende avtale, hvor ytelsene er omtrent like mye verdt. I slike tilfeller foreligger det kun en ren ombytting av verdier og således ingen fradragsrett.<sup>23</sup> Imidlertid vil en rekke utbetalinger ikke ha verdi for skattyter ut over det aktuelle inntektsåret. Typiske eksempler er betaling av lønn til ansatte eller betaling av leie.<sup>24</sup> Slike kostnader vil ikke ha noen verdi for skattyter når inntektsåret er omme og må da anses oppofret. Det avgjørende for grensen

---

<sup>17</sup> *Ibid.* s. 182 og Rt. 2014 s.108, avsnitt 42.

<sup>18</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 184 og s. 197.

<sup>19</sup> *Ibid.* s.182.

<sup>20</sup> *Ibid.*

<sup>21</sup> Brudvik, Skatterett for næringsdrivende s. 233.

<sup>22</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 184

<sup>23</sup> *Ibid.*

<sup>24</sup> *Ibid.*

mellom ombytting og oppofrelse er om motytelsen har varig verdi for skattyteren. Altså, om vederlaget med tilstrekkelig grad av sikkerhet vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret.<sup>25</sup> Dette oppstilles gjerne som et spørsmål om det foreligger direkte fradragsrett jf. sktl. §6-1 første ledd eller aktiveringsplikt.<sup>26</sup>

Aktiveringsplikt innebærer, at den anskaffede gjenstanden må føres opp som en eiendel i regnskapspliktig balanse i motsetning til å bli kostnadsført.<sup>27</sup> Reglene om tidfesting i skatteloven kapittel 14 regulerer når kostnader av varig verdi anses oppofret.

Aktiveringsplikten refererer seg først og fremst til tilfeller, hvor verdien av det som er ervervet, blir oppofret senere enn det år kostnaden ble pådratt. Særlig hva gjelder de såkalte saldogjenstander jf. sktl. § 14-40 er vilkåret for fradragsrett, at gjenstanden er utsatt for ”verdiforringelse ved slit eller elde” jf. sktl. § 6-10. Kostnaden kommer således til fradrag ved avskrivninger.<sup>28</sup> Uttrykket avskrivninger sikter til en systematisk fordeling av fradrag for anskaffelseskostnadene over driftsmiddelets antatte økonomiske levetid.<sup>29</sup>

For andre aktiveringspliktige, men ikke-avskrivbare gjenstander, regulerer de øvrige reglene om tidfesting når den konkrete kostnaden må sies å være oppofret i skatterettslig forstand. Eventuelle fradrag for tap skjer ved at verdier konstateres tapt i form av verdireduksjon ved realisasjon, eller andre former for tap, som for eksempel tyveri, underslag eller ødeleggelse jf. sktl. § 6-2 første ledd.<sup>30</sup> Foreligger det motsetningsvis gevinst ved realisasjon vil skattyters investering i gjenstanden, som ikke tidligere har blitt fratrukket, anses oppofret ved salget. Kostnaden vil da komme til fradrag i form av inngangsverdi ved gevinstberegningen.<sup>31</sup>

I den videre fremstillingen må det sondres mellom vilkår for fradragsrett og tidfesting av fradragspostene. Tidfestingsreglene i skattelovens kapittel 14 relaterer seg først og fremst til på hvilket tidspunkt en kostnad skal komme til fradrag.<sup>32</sup> Det innebærer at tidfestingsreglene gjelder på tidspunktet for skattlegging. Spørsmålet oppstår først etter at det er avgjort om en kostnad er fradragsberettiget. Tidfestingsreglene faller således på siden av oppgavens tema og vil derfor ikke være gjenstand for videre behandling.

---

<sup>25</sup> *Ibid.* s. 185.

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> *Ibid.* s. 179.

<sup>28</sup> *Ibid.* s.185.

<sup>29</sup> *Ibid.* s. 189.

<sup>30</sup> *Ibid.* s. 197.

<sup>31</sup> *Ibid.*

<sup>32</sup> *Ibid.* s 197 og s. 319.

Det forutsettes i det følgende at oppofrelsesvilkåret er oppfylt. Avgjørende for fradragsrett er da om det foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden som er oppofret og skattepliktig inntekt.

### 3 Tilknytningsvilkåret

Kravet til tilknytning som vilkår for fradragsrett er betinget av særlig to forhold. For det første må kostnaden ha tilknytning til *skattepliktig inntekt*. Dette behandles under punkt 3.1. For det andre må kostnadens tilknytning til skattepliktige inntekt være *tilstrekkelig*. Dette behandles under punkt 3.2 flg.

#### 3.1 Tilknytning til skattepliktig inntekt

Etter sktl. § 6-1 første ledd må en kostnad ha tilknytning til ”skattepliktig inntekt” for å komme til fradrag. Kostnader knyttet til skattefrie inntekter, er således ikke gjenstand for fradragsrett.<sup>33</sup> Ordlyden “skattepliktig inntekt” kan gi indikasjoner om at kostnaden må knytte seg til en konkret inntektspost. I rettspraksis er det imidlertid lagt til grunn, at det er tilstrekkelig at kostnaden er oppofret som ledd i skattyters inntektsgivende virksomhet som sådan.<sup>34</sup> Dette gir god mening all den tid utgifter til drift, markedsføring eller lignende i en virksomhet, vil kunne være en vesentlig del av inntektsgrunnlaget, selv om slike kostnader ikke nødvendigvis gir direkte utslag som en egen inntektspost i regnskapet. I dag er det sikker rett, at kostnader med tilknytning til den inntektsskapende aktivitet mer generelt, er gjenstand for fradragsrett. Det er i tillegg lagt til grunn i rettspraksis<sup>35</sup> og juridisk teori<sup>36</sup>, at tilsvarende må gjelde så vel for virksomhetsutøvere både i og utenfor næring, som for alminnelige lønnstakere.

Det er heller ikke et krav om at kostnaden må korrespondere med inntekt, som er opptjent samme år som oppofrelsen skjer.<sup>37</sup> Det kan altså foreligge tilstrekkelig tilknytning selv om en potensiell inntekt ikke kan forventes før lengere frem i tid. Spørsmål kan imidlertid tenkes å oppstå for kostnader som knytter seg til selve inntektskilden. Det er antatt at slike kostnader gjennomgående har for fjern tilknytning til skattepliktig inntekt til at disse kan komme til fradrag.<sup>38</sup> Dette vil typisk være kostnader til utdanning, prosesskostnader eller kostnader til

---

<sup>33</sup> *Ibid.*

<sup>34</sup> Rt. 2005 s.1434, avsnitt 30.

<sup>35</sup> Se f.eks. Rt. 1991 s.1182, Rt. 2008 s.794, Rt. 2009 s.1473.

<sup>36</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 198.

<sup>37</sup> *Ibid.* s. 199.

<sup>38</sup> *Ibid.* s. 215.

stiftelse av aksjeselskap. Likevel må det også for slike kostnader foretas en konkret vurdering av kostnadens tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet i hvert enkelte tilfelle.<sup>39</sup>

### **3.2 Krav om tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt**

Spørsmålet er når en kostnad har tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsskapende aktivitet. I alminnelig språkbruk anvendes ordet tilknytning når det foreligger en eller annen sammenheng eller forbindelse mellom noe eller noen. En sammenheng kan være mer eller mindre diffus eller avledet, samt mer eller mindre påviselig. En klar sammenheng vil foreligge hvor det er en kausalitet mellom kostnad og skattepliktig inntekt, altså når inntekt B er en nødvendig konsekvens av kostnad A. Et slikt krav til årsakssammenheng kan imidlertid ikke utledes av lovens ordlyd. Det innebærer, at vilkåret om tilknytning ikke umiddelbart gir noe konkret svar på hvilke kostnader som er eller ikke-er fradragsberettigede.

Når det ikke oppstilles et kausalitetskrav mellom kostnad og inntekt, kan det reises spørsmål ved hvor diffus eller avledet en sammenheng kan være, før tilknytningen til skattepliktig inntekt brytes. Er det slik at enhver tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt er tilstrekkelig eller må det oppstilles bestemte krav til hvilke forhold som statuerer tilknytning.

Ordlyden er vag og oppstiller ikke uttrykkelige krav til hvilken form for tilknytning som kreves. Av den grunn vil behandlingen av hvilke krav som må stilles til tilknytning, i tillegg til lovens ordlyd, vurderes på bakgrunn av de utgangspunkter som er trukket opp i rettspraksis.

### **3.3 Skattyters formål med kostnaden**

En naturlig språklig forståelse av ordlyden ”kostnad ... pådratt *for å* erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt” (min uth.) tilsier at utgiften må være oppofret med det formål å ”erverve, vedlikeholde eller sikre” inntekt som er skattepliktig etter loven. Skattyters formål med kostnaden synes altså å være et forhold som statuerer tilknytning etter sktl. § 6-1.

---

<sup>39</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 215-218.

At skattyters formål er sentralt i vurderingen av kravet til tilknytning fremgår av den såkalte Anth. B. Nilsen-dommen inntatt i Rt.1956 s. 1188. Spørsmålet var om Anth. B. Nilsen & Co. Ltd. A/S kunne kreve fradrag for kostnader i forbindelse med en annonsekampanje. Annonsene inneholdt en fremtredende kritikk av den rådende økonomiske politikk. Høyesterett måtte ta stilling til om kostnadene var å anse som utgift til politisk agitasjon eller reklameutgifter, hvorav kun reklameutgiftene hadde tilknytning til inntektsvervelse.

En enstemmig Høyesterett kom til at kostnadene var å anse som utgift til reklame og skattyter ble tilkjent fradragsrett for kostnadene. I vurderingen av om det forelå tilstrekkelig tilknytning uttalte retten innledningsvis at ”Jeg legger til grunn at formålet med annonsekampanjen ... har vært å fremme firmaets økonomiske interesser”.<sup>40</sup> Uttalelsen viser hvordan skattyters formål kan være et moment, som skaper den nødvendige tilknytningen mellom en kostnad og skattepliktig inntekt. Skattyters formål som sentralt i vurderingen om det foreligger tilstrekkelig tilknytning, har siden blitt lagt til grunn i en rekke avgjørelser fra Høyesterett.<sup>41</sup>

Utgangspunktet for kravet til tilknytning, blir med dette å finne frem til skattyters formål med kostnaden. Det som må vurderes er hvorvidt skattyters formål var å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dersom skattyters formål ikke relaterer seg til skattepliktige inntekt, synes tilknytningen ikke å være tilstrekkelig etter sktl. § 6-1.<sup>42</sup> Det må altså foretas en avgrensing mot kostnader som er pådratt til ikke-inntektstilknyttede formål.

Når skattyters formål skal klarlegges er det flere spørsmål som aktualiserer seg. For det første kan det tenkes at skattyters formål endrer seg med tiden. Det er neppe sikkert, at skattyters formål er det samme forut for en investering, når investeringen blir foretatt eller etter selve investeringen. I rettspraksis er det lagt til grunn at vurderingen av skattyters formål, må ta utgangspunkt i situasjonen slik den fremstod for skattyter på investeringstidspunktet.<sup>43</sup> Dette må i dag være sikker rett.

Dernest kan skattyter tenkes å ha et blandet formål med kostnaden. Med andre ord, at deler av formålet knytter seg til den skattepliktige inntekt, mens andre deler av kostnaden relaterer seg til for eksempel skattyters private bruk. Hvilket formål, som i slike tilfeller skal være bestemmende, vil bli drøftet under punkt 4.

---

<sup>40</sup> Rt.1956 s.1188, side 1189.

<sup>41</sup> Se f.eks. Rt.1981 s. 256, side 258, Rt. 2009 s. 1473, avsnitt 26, Rt. 2015 s.1068, avsnitt 64.

<sup>42</sup> Se imidlertid sktl. §6-2 annet ledd og §6-15 som bestemmer at også andre tilknytningsformer er aktuelle.

<sup>43</sup> Se f.eks. Rt. 2009 s.1473 avsnitt 37 og Rt. 2015 s.1068, avsnitt 64.

Sist kan det tenkes, at skattyter angir ett formål som sin motivasjon for kostnaden, mens de ytre kjensgjerningene som foreligger, tilsier at skattyter ikke hadde til formål å erverve mv. skattepliktig inntekt. Det kan av den grunn reises spørsmål ved hvordan skattyters formål skal klarlegges. Dette vil bli gjennomgått i punkt 3.3.1.

### **3.3.1 Subjektiv eller objektiv vurdering av skattyters formål**

Skattyters formål vil typisk fremgå av skattyters egen angivelse og av de ytre kjensgjerninger som foreligger i den konkrete saken. Spørsmålet blir om klargjøringen av skattyters formål skal skje ut i fra en subjektiv eller objektiv vurdering av skattyters formål.

En ren subjektiv vurdering av skattyters formål vil i mange tilfeller være betenkelig. Det kan for eksempel tenkes, at skattyter oppgir et annet formål enn det som egentlig var bestemmende, kun for å oppnå fradragsrett. Det vil være tilnærmet umulig å vite med sikkerhet nøyaktig hva som var skattyters motivasjon for en utgift. En fradragsrett basert på skattyters egen angivelse vil derved kunne åpne for misbruk av fradragsretten og således være mindre sikker.

I rettspraksis og juridisk teori er det lagt til grunn, at det må foretas en objektivisert vurdering av hva som var skattyters formål.<sup>44</sup> Det sentrale er da hvilket formål man kan slutte ut fra de objektive omstendighetene i saken. Resultatet blir at det må foretas en alminnelig bevisvurdering av hva som objektivt sett fremstår som skattyters formål.

Det kan imidlertid også være uheldig å basere fradragsretten på en rent objektiv vurdering av skattyters formål. Det kan for eksempel tenkes, at det som fremgår av de ytre omstendighetene er noe annet enn det som faktisk var skattyters reelle formål. I slike tilfeller vil skattyter risikere å ikke få inntektsfradrag overhodet, nettopp fordi det ikke foreligger tilstrekkelige bevis for at formålet var inntektstilknyttet. Det kan derfor reises spørsmål ved om det Høyesterett søker å klarlegge, er skattyters reelle formål med kostnaden eller om Høyesterett alene søker å komme frem til hvordan kostnaden fremstår utad.<sup>45</sup>

I Anth. B. Nilsen-dommen bemerker retten at ”spørsmålet om fradragsrett ... kan nemlig etter mitt skjønn ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag ... det må komme noe mer til. Annonsene må ... også utad fremtre som reklame”.<sup>46</sup> Selv om det i rettsavgjørelsen legges opp

---

<sup>44</sup>Se f.eks. Zimmer, Lærebok i skatterett s. 200 og Rt. 2009 s. 1473, avsnitt 34.

<sup>45</sup>Neraal, Helge ”Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponsing”, Skatterett nr. 03/2013 side 228-251, s. 236.

<sup>46</sup>Rt. 1956 s.1188, side 1189-1190.

til en objektivisert vurdering av skattyters formål indikerer formuleringen ”ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag”, at skattyters angitte formål likevel står sentralt i vurderingen. Det skulle innebære at det er skattyters reelle formål Høyesterett søker å klargjøre. Dette er ikke omtvistet. Målet med domstolsbehandling er å komme frem til et materielt og formelt riktig resultat.<sup>47</sup> Det innebærer at både skattyters subjektive angivelse, samt de ytre kjensgjerningene må stå sentralt i bevisvurderingen.

Imidlertid kan det se ut som om Høyesterett i den såkalte Skagen-dommen inntatt i Rt. 2012 s. 744 foretar en ren objektiv vurdering av skattyters formål. Saken gjaldt om Skagen AS i forbindelse med to profileringsavtaler med henholdsvis SOS-Barnebyer og CARF, kunne kreve inntektsfradrag for bidrag ytt til de to organisasjonene. Av avtalene inngått av Skagen fremgikk det, at et større beløp skulle anses som ”prosjektstøtte”, mens et mindre beløp skulle anses som merverdiavgiftspliktig ”sponsoravgift”. Skagen ble tilkjent fradragsrett for sponsoravgiften ved ligningen, men prosjektstøtten ble nektet fradratt. Staten hadde anført at det ikke var en tilstrekkelig nær tilknytningen mellom kostnad og skattepliktig inntekt, da det ikke var avtalt en motytelse for prosjektstøtten. Bidraget måtte derfor anses som en gave, som normalt ikke er gjenstand for fradragsrett. Høyesterett måtte ta stilling til om ”prosjektstøtten” var å anse som en vederlagsfri gave eller utgifter til markedsføring.

Høyesterett kom enstemmig til at Skagens formål var å gi en vederlagsfri gave, og nektet inntektsfradrag for prosjektstøtten. Retten bemerket innledningsvis at ”Ved avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt, vil skattyters formål med kostnaden være et relevant moment.”<sup>48</sup> Når det i tidligere rettspraksis er lagt til grunn at skattyters formål er et ”sentralt”, og ikke kun et ”relevant moment”, kan det stilles spørsmål ved om retten med dette har ment å tillegge skattyters formål mindre vekt i vurderingen av tilknytningsvilkåret. Det er imidlertid usikkert om denne formuleringen var tilsiktet. Tilsvarende formulering er imidlertid ikke fulgt opp i senere rettspraksis og kan dermed ikke tas til inntekt som en ny formulering av kravet til tilknytning.<sup>49</sup>

I selve vurderingen tok retten utgangspunkt i ”de ytre objektive fakta som begrepsbruk, avgiftsmessig håndtering og omtale”.<sup>50</sup> Skagen hadde anført, at formålet med oppdelingen av kostnaden som henholdsvis ”prosjektstøtte” og ”sponsoravgift” var begrunnet i, at mottakerne

---

<sup>47</sup> Robberstad, Anne, Sivilprosess, 2.utgave, Oslo 2013 s.12.

<sup>48</sup> Rt. 2012 s.744, avsnitt 45.

<sup>49</sup> Rt. 2015 s. 1068, avsnitt 64.

<sup>50</sup> *Ibid.* avsnitt 53.



derived forpliktet seg til å anvende sponsormidlene til nærmere bestemte utenlandsprosjekter. Uten en mer inngående behandling av hva som subjektiv sett var Skagen sitt formål la retten til grunn, at det ikke var ”anført noe som rokker ved det utgangspunktet som fremgår av de objektive kjensgjerninger”.<sup>51</sup> Høyesterett synes med dette å legge avgjørende vekt på de ytre konstaterbare omstendighetene, fremfor skattyters egen angivelse av formålet. Det kan stilles spørsmål ved om Høyesterett med dette har ment, at skattyters subjektive angivelse av formålet, er uten betydning for tilknytningsvilkåret.

Saken er imidlertid spesiell. Problemet med å yte bidrag til veldedige organisasjoner i inntektsøyemed, er at det ikke er mulig å vite med sikkerhet hvilken verdi som tilflyter skattyter på et senere tidspunkt. Det blir da vanskelig å se en direkte sammenhengen med den inntektsskapende aktivitet skattyter driver. Når det således var foretatt en oppdeling i avtaleverket, synes denne å gi uttrykk for hvor stor del av kostnaden skattyter selv har ment å tilskrive det inntektsbringende formålet. Rettens vurdering gir inntrykk av at de derfor oppfattet problemstillingen som et spørsmål om delvis fradragsrett. Retten uttalte i den sammenheng at ”ettersom det i avtaleverket er foretatt en oppdeling av ytelsene som er godtatt av ligningsmyndighetene, er den skatterettslige hovedformåls lære ikke relevant for løsningen”.<sup>52</sup>

Det kan derfor tenkes at Høyesterett ikke så behov for en mer inngående vurdering av Skagens egen angivelse av formålet. Imidlertid kan dette være en uheldig innfallsvinkel, særlig hva gjelder kostnader til sponing. Sponsoravtaler skiller seg fra blant annet reklameutgifter, ved at sponing gjerne befinner seg i en gråson mellom reklame og gave.<sup>53</sup> Poenget med sponing vil ofte være å fremstå som en velgjører og ikke profitør, da dette er hevdet å gi bedre markedsføringseffekt.<sup>54</sup> De ytre omstendighetene kan i slike tilfeller være mindre egnet som tolkningsmoment, når skattyters reelle formål skal klarlegges. Det er derfor ikke utenkelig at Skagen sitt reelle formål med prosjektstøtten var å fremme egne kommersielle interesser. Dommen reiser endel særegne spørsmål og skiller seg dermed fra den øvrige rettspraksisen om tilknytningsvilkåret. Avgjørelsen kan av den grunn ikke innebære en rettsendring hva gjelder vurderingen av skattyters formål.

---

<sup>51</sup> *Ibid.* avsnitt 56.

<sup>52</sup> Rt. 2012 s. 744, avsnitt 63.

<sup>53</sup> Neraal, s. 8.

<sup>54</sup> Neraal, s. 237.

Skattyters formål som et sentralt moment i vurderingen av tilknytningskravet, kommer klart til uttrykk i den siste høyesterettsavgjørelsen på området, i den såkalte Kverva-dommen inntatt i Rt. 2015 s.1068. Saken gjaldt hvorvidt holdingsselskapet Kverva AS kunne kreve inntektsfradrag for kr. 50 millioner til oppføring av offentlig skole i kombinasjon med kulturhus i Frøya kommune. Formålet med kostnaden var angivelig å styrke inntektsgrunnlaget for datterselskapet SalMar, som holdt til i Frøya, og derigjennom selskapet egne inntekter gjennom utbytte. Staten hevdet at tiltaket fremstod som et alminnelig, offentlig infrastrukturtiltak som var av generell verdi for trivsel og vekst og som ikke hovedsakelig hadde inntektsserverv til formål. Statens anførsel førte ikke frem og rettens flertall på 4 mot 1 dommer, tilkjente Kverva fradragsrett for tilskuddet.

Det er verdt å bemerke at avgjørelsen hovedsakelig gjaldt tilknytningskravet i sktl. § 6-24. Kvervas utbytteinntekter var omfattet av fritaksregelen i sktl. § 2-38 og var derfor ikke ”skattepliktig inntekt”. Imidlertid utvider sktl. § 6-24 fradragsretten etter § 6-1 til også å omfatte ”inntekt som er fritatt for skatteplikt etter §2-38”. I Rt. 2014 s. 1057 ”Telenor”, ble det lagt til grunn at tilknytningskravet måtte være det samme i § 6-24 som i § 6-1, og dette ble således presisert i Kverva-dommen. Dommen vil av den grunn være relevant også for vurderingen av tilknytningskravet i sktl. § 6-1.

Retten oppsummerer rettstilstanden hva gjelder kravet til tilknytning ved å presisere at

”Ved bedømmelsen vil skattyters formål med kostnaden være et sentralt moment. Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedhensikten med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg.”<sup>55</sup>

Uttalelsen støtter opp om at det er det reelle formålet med kostnaden som skal søkes klarlagt, samt at skattyters formål er et ”sentralt” og ikke bare et ”relevant” moment i vurderingen. Utgangspunktet må etter dette være en alminnelig bevisvurdering av skattyters formål, i lys av de ytre konstaterbare omstendighetene som foreligger i hver enkelt sak.

---

<sup>55</sup> Rt. 2015 s. 1068, avsnitt 64.

### **3.4 Øvrige krav til tilknytning**

Dersom skattyters formål er bestemmende for kravet til tilknytning, skulle det innebære at enhver kostnad er fradragsberettiget, såfremt skattyters formål utelukkende var å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Det kan derfor stilles spørsmål ved om det er tilstrekkelig, at skattyters formål er inntektstilknyttet eller om det oppstilles øvrige krav til tilknytning.

Ordlyden i sktl. § 6-1 oppstiller ikke andre krav til kostnaden enn at den er pådratt for det inntektsbringende formål. Likevel kan det umiddelbart oppfattes betenkelig at en skattyter skal gis fradragsrett, dersom det er åpenbart at kostnaden ikke kan lede til skattepliktig inntekt. Det samme gjelder kostnader som det er uvisst når og eventuelt på hvilken måte, vil kunne gi utslag i skattepliktig inntekt.

#### **3.4.1 Krav om at kostnaden må være nødvendig**

I flere dommer fra Høyesterett har kostnadens nødvendighet vært trukket frem i forbindelse med vurderingen av om kravet til tilknytning er oppfylt. Spørsmålet er om dette må oppstilles som et generelt vilkår for tilknytning.

I én ende av skalaen ligger kostnader som skyldes rettslige forpliktelser, som påhviler skattyter i forbindelse med hans stilling eller virksomhet. At slike kostnader oppfyller kravet til tilknytning kan ikke være tvilsomt. Dersom slike kostnader ikke betales blir konsekvensen at skattyter ikke kan fortsette i sin stilling eller fortsette med den virksomhet han driver. Det må derfor kunne antas på generelt grunnlag, at slike kostnader har tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt.

Dette kommer til uttrykk i den såkalte Total-dommen inntatt i Rt. 2005 s.1434. Saken gjaldt adgangen til å kreve inntektsfradrag for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagesaker og rettssaker om ilignet skatt. Spørsmålet for retten var om det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og skattepliktig inntekt.

Høyesterett kom enstemmig til at det ikke forelå fradragsrett, da det primære formålet med å angripe ligningen ikke var å erverve inntekt, men å spare skatt. Uten betydning for resultatet ble det lagt til grunn at ”det er alminnelig antatt at eksempelvis kostnader til stiftelse, regnskap, revisjon, emisjon, pålagt rapportering mv. er fradragsberettiget som

generalkostnader i virksomheten”.<sup>56</sup> Staten hadde anført at kostnader forbundet med å frembringe grunnlaget for den ordinære ligningen av selskapets virksomhet prinsipielt ikke er fradragsberettiget. Retten kunne imidlertid ikke se seg enig i anførselen all den tid ”selskapet har en straffesanksjoner plikt til å fremskaffe regnskapsmessig og annet nødvendig grunnlag for beregning av skatt av dens virksomhet.”<sup>57</sup> Hvordan grensen for fradragsrett skal trekkes gir avgjørelse ikke svar på, men retten uttaler at ”det nok kan tenkes skatterelaterte utgifter som ikke naturlig vil omfattes av ... tilknytningskriteriet”.<sup>58</sup>

Hva gjaldt kostnader til å angripe selve ligningen, la retten betydelig vekt på at

”så vel teorien som forvaltningspraksis og underrettspraksis synes å hvile på den grunnleggende betraktning at fordi skatt ikke er en fradragsberettiget utgift, er heller ikke utgifter til å bestride ligningen det.”<sup>59</sup>

Retten la således til grunn at ”det er nærliggende å se det slik at angrep mot ligningen mer entydig dreier seg om å spare skatt i motsetning til å oppfylle grunnleggende vilkår for å kunne drive virksomheten overhodet.”<sup>60</sup> Resultatet synes å være, at kostnader til å frembringe grunnlaget for den ordinære ligningen er nødvendig for selve driften av virksomheten og da også for den skattepliktige inntekt. Utgifter i forbindelse med å angripe den ordinære ligningen mangler imidlertid den nødvendige nærheten, ved at formålet ikke er å innbringe inntekt, men å spare skatt.

At det imidlertid ikke kan oppstilles som et generelt vilkår for fradragsrett, at kostnaden må være pådratt som følge av en lovpålagt plikt, fremgår av Høyesteretts avgjørelse i den såkalte Brenden-dommen inntatt i Rt. 1991 s. 1182. En lærer i samfunnskunnskap hadde ved inntektsligningen blitt nektet fradrag for kostnader i forbindelse med en studietur til Egypt. Retten måtte ta stilling til om det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt.

Høyesterett kom enstemmig til at kostnaden var fradragsberettiget. Kommunen hadde anført, at det for fradragsrett krevdes en slik faglig moralsk plikt til å reise at kostnadene nærmest måtte likestilles med en byrde som påhvile stillingen. Når kostnaden veken ville gi lønnsøkning eller var nødvendig for at Brenden fikk beholde sin lønn, kunne kostnadene ikke

---

<sup>56</sup> Rt. 2005 s.1434, avsnitt 25.

<sup>57</sup> *Ibid.* avsnitt 26.

<sup>58</sup> *Ibid.* avsnitt 27

<sup>59</sup> *Ibid.* avsnitt 40.

<sup>60</sup> *Ibid.* avsnitt 41.

komme til fradrag. Et slik krav til nødvendighet kunne retten imidlertid ikke si seg enig i. Det avgjørende for retten synes å ha vært ”om kurset mv. har hatt direkte betydning for skattyteren i hans inntektsgivende virksomhet/arbeid”.<sup>61</sup> Når grensen for fradragsrett skulle trekkes, var det altså tilstrekkelig at kostnaden hadde direkte betydning for skattyters inntektsskapende aktivitet. Dette skulle innebære noe vesentlig annet enn et krav om at kostnaden må være nødvendig.

Tilsvarende standpunkt ble lagt til grunn i Kosmos-dommen inntatt i Rt. 1965 s.954. A/S Kosmos hadde sammen med en rekke andre selskaper, inngått en interessentskapsavtale med det formål å bygge ”Hvalfangstens Hus” i Sandefjord. Utbyggingen av Hvalfangstens Hus gikk med underskudd. Kosmos krevde fradrag for sin del av underskuddet, noe som ble nektet ved ligningen. Retten måtte ta stilling til om Kosmos sitt hovedformål hadde vært å fremme inntektsskapende aktivitet eller om hovedformålet var å oppføre bygget til det beste for byen i sin alminnelighet.

Retten kom enstemmig til at formålet var å fremme egen inntektsskapende aktivitet og opphevet ligningen. I forbindelse med spørsmålet om kravet til tilknytning var oppfylt, uttalte retten at ”det er ikke mulig å påvise at selskapet på grunn av bygget har fått inntekter som det ellers ikke ville fått”.<sup>62</sup> Det var imidlertid tilstrekkelig, slik forholdene i saken lå an, at selskapet ”ved å medvirke til reisingen av bygget hadde styrket sin posisjon utad og derved øket sin konkurranseevne”.<sup>63</sup> Det var altså ikke nødvendig for de krav som stilles til tilknytning, at kostnaden faktisk hadde ledet til skattepliktig inntekt. I likhet med avgjørelsen i Brenden-dommen var det altså tilstrekkelig, at kostnaden hadde en faktisk påvirkning på skattyters inntektsgivende virksomhet.

Kosmos-dommen synes å oppstille et forholdsvis liberalt tilknytningskrav. Det hele ser ut til å bero på en konkret helhetsvurdering av kostnadens betydning for skattyters inntektsskapende aktivitet. Tilknytning forelå etter rettens mening ved at det for Kosmos var ”nødvendig å skaffe nye kontorer og lokaler for selskapets generalforsamling”, slik at kostnaden objektivt sett fremstod som ”egnet til å fremme selskapets formål”.<sup>64</sup> Tilknytningen er imidlertid ikke åpenbar, først og fremst fordi det ikke ble bestemt før underveis i planleggingen at bygget skulle ha kontorer til Kosmos. Det var derfor ikke klar at skattyters hovedformål var

---

<sup>61</sup> Rt.1991 s. 1182, s. 1186.

<sup>62</sup> Rt.1965 s. 954, s. 957.

<sup>63</sup> *Ibid.*

<sup>64</sup> *Ibid.* s. 956.

inntektstilknyttet på tidspunktet da kostnaden ble pådratt. Det er vanskelig å utlede klare retningslinjer fra dommen hva gjelder de krav som må stilles til tilknytning. Det kan derfor være betenkelig å legge domspremissene ukritisk til grunn i senere saker. Dommen gir imidlertid klart uttrykk for at det verken kreves, at skattyters formål knytter seg til en konkret inntektspost eller at kostnaden faktisk har ledet til skattepliktig inntekt.

Ut fra den foreliggende rettspraksisen på området kan det ikke utledes et generelt vilkår om at kostnaden må være nødvendig, for at det skal foreligge tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt. Tilsvarende er lagt til grunn i juridisk teori.<sup>65</sup>

Er det tvil om skattyters formål med kostnaden er inntektstilknyttet, synes det imidlertid å være et tungtveiende argument for fradragsrett, at kostnaden er nødvendig. Dette fremgår av Høyesterett sin avgjørelse i den såkalte Ahnfelt-dommen inntatt i Rt. 1962 s. 133. Saken gjaldt hvorvidt Dr. Ahnfelt hadde fradragsrett for bilkostnader i forbindelse med ”beredskapskjøring”. Ligningsmyndighetene hadde kun gitt inntektsfradrag for kostnadene Dr. Ahnfelt hadde hatt de gangene han faktisk ble tilkalt sykehuset. Spørsmålet for Høyesterett var om fradragsrett forelå også for bilkostnadene skattyteren hadde hatt, de gangene han var på vakt, men ikke ble tilkalt sykehuset. Høyesterett kom enstemmig til at også disse kostnadene måtte komme til fradrag. Som begrunnelse for sitt resultat ble det uttalt at ”slik kjøring kan ikke regnes som privat, hvis det av hensyn til legearbeidet har vært nødvendig å ta med bilen” og ligningen ble opphevet.

Dommen illustrerer særlig hvordan det for fradragsrett etter sktl. § 6-1 første ledd, må avgrenses mot kostnader, som er pådratt til ikke-inntektsbringende formål. Uttalelsen indikerer at det har formodningen mot seg om kostnader, som er nødvendige for den inntektsskapende aktivitet, er pådratt til private formål. Det må altså være en presumpsjon, at nødvendige kostnader oppfyller de krav som stilles til tilknytning.

### **3.4.2 Krav om at kostnaden må være egnet**

Som nevnt kan det synes betenkelig å tilkjenne fradragsrett for en kostnad som ikke under noen omstendighet faktisk vil kunne lede til skattepliktig inntekt. Tanken er at dersom kostnaden ikke er egnet til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, har det formodningen mot seg, at kostnaden er pådratt for et slikt formål.

---

<sup>65</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 201.

I den juridiske teori er det uenighet om det om det må oppstilles et generelt krav til kostnadens egnethet. Aarbakke synes å anse kostnadens egnethet som et generelt vilkår for fradragsrett.<sup>66</sup> Hvorav, Zimmer motsetningsvis mener at det ikke kan oppstilles et generelt vilkår til kostnadens egnethet, men at det vil være et relevant moment hvor skattyter har et blandet formål med kostnaden.<sup>67</sup> Til støtte for sitt standpunkt viser han til Høyesterett sin avgjørelse i Bjerke Pedersen-dommen inntatt i Rt. 1981 s. 256.

Saken dreide seg om hvorvidt en assuranceagent skulle gis inntektsfradrag for et beløp utbetalt i henhold til en joint venture- avtale, inngått med en business-promotor. Prosjektet ble oppgitt 30 dager etter at beløpet ble betalt. Partene var enige om at skattyter formål var å oppnå provisjonsinntekter. Kommunen anførte imidlertid at avtalen var uegnet til å skaffe Bjerke Pedersen noen fremtidig inntekt og at fradragsrett derfor måtte nektes. Høyesterett måtte ta stilling til om utbetalingen var å anse som utgift til inntekts ervervelse.

En enstemmig Høyesterett kom til at kostnaden var fradragsberettiget. I forbindelse med spørsmålet om kostnaden manglende egnethet, uttalte retten følgende

”En vurdering av utgiftens egnethet må under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådradd. Selv om "joint venture"-avtalen måtte sies å være risikofylt og rettet mot høyst usikre framtidsutsikter, finner jeg at det ... må legges til grunn at skattyteren satset dette beløp ut fra egen avveining av risikoen mot de provisjonsinntekter som kunne oppnås ved et heldig utfall”.<sup>68</sup>

Dommen innebærer viktige presiseringer hva gjelder et eventuelt krav til kostnadens egnethet i særlig to henseender. For det første må spørsmålet om kostnadens egnethet vurderes slik situasjonen fremstod for skattyter når kostnaden ble pådratt. For det andre skal retten ikke overprøve skattyters forretningsskjønn.

Høyesterett synes imidlertid ikke å avskjære kostnadens egnethet som tilknytningskriterium, når det bemerkes at ”Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidig inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse”. Men kommer til at ”når det - som i denne sak – er uomtvistet at skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det

---

<sup>66</sup> Aarbakke, Magnus, Skatt på inntekt, 4.utg. Oslo 1990 s. 244.

<sup>67</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 201.

<sup>68</sup> Rt. 1981 s. 256, s. 258.

bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig”.<sup>69</sup>

Domspremissene underbygger Zimmer sitt standpunkt om at det ikke oppstilles et generelt vilkår om at kostnaden må være objektivt egnet. Dommen gir uttrykk for at dersom skattyters formål var klart inntektsrelatert er hovedregelen, at kostnaden ikke kan nektes fradratt med den begrunnelse, at kostnaden objektivt sett ikke var egnet. Tilsvarende standpunkt er siden lagt til grunn i en rekke høyesterettsavgjørelser.<sup>70</sup>

Når en man står ovenfor et slikt ”unntakstilfelle” at et inntektsbringende formål må settes til side, gir avgjørelsen imidlertid ikke svar på. Det er heller ikke umiddelbart enkelt å tenke seg et eksempel på dette. Dersom man tenker seg en kostnad som åpenbart ikke vil kunne lede til inntekt, slik som en investering i et byggeprosjekt om oppføring av leiligheter på Slottsplassen, glir dette fort over i en vurdering av hva skattyter måtte forstå. Når det imidlertid er lagt til grunn at retten ikke skal overprøve skattyters forretningsskjønn, oppstår det her vanskelige grensdragninger.

I den såkalte Samdal-dommen inntatt i Rt. 2009 s. 1473 vurderte retten om det på bakgrunn av avgjørelsen i Bjerke Pedersen-dommen, forelå et slikt unntakstilfelle at skattyters formål måtte settes til side fordi kostnaden ikke var formålstjenlig. Saken gjaldt en norsk investor som hadde investert penger i et leilighetsprosjekt gjennom et spansk selskap. Som følge av svindel i selskapet gikk investeringen tapt. Staten hadde anført, at siden det var snakk om svindel ville investeringen ikke på noe stadiet kunne gi inntekt og fradragsrett måtte derfor nektes. Staten synes her å oppstille et symmetriprinsipp i den forstand at en kostnad, som ikke kan lede til skattepliktig inntekt heller ikke kan være fradragsberettiget.

En enstemmig Høyesterett kunne imidlertid ikke si seg enig i statens anførsel og skattyter ble tilkjent inntektsfradrag for det omtvistede beløpet. På bakgrunn av ordlyden i sktl. § 6-1 og rettspraksis, la retten til grunn at skattyters formål med kostnaden er utgangspunktet for vurderingen av tilknytningsvilkåret. Hvorvidt det gjaldt et krav til kostnadens egnethet, kunne ikke utledes verken av rettspraksis eller juridisk teori. Retten vurderte deretter om det forelå et ”unntakstilfelle”, slik som oppstilt i Bjerke Pedersen-dommen. Etter en parallelltolkning av faktum i de to sakene, var det særlig to forhold som ga grunnlag for en slik vurdering. For det

---

<sup>69</sup> *Ibid.*

<sup>70</sup> Rt. 2009 s.1473, avsnitt 37, Rt. 2015 s. 1068, avsnitt 64.



første var det oppstått et tap utenfor virksomhet og for det andre var det her snakk om tap som følge av svindel.

Etter rettens oppfatning var det imidlertid uten betydning at det var snakk om tap utenfor virksomhet. Fradragsrett for tap *i virksomhet* fremgår uttrykkelig av sktl. § 6-2 andre ledd. I DSC-dommen inntatt i Rt. 2007 s.1822 ble det imidlertid lagt til grunn at sktl. § 6-2 ikke medførte en innskrenkende fortolkning av sktl. § 6-1. Det var således uomtvistet at sktl. § 6-1 også omfattet tap i næring.

Det å gi sktl. § 6-1 anvendelse på tap utenfor næring er imidlertid ikke helt uproblematisk, sett fra et rettspolitisk ståsted. Det kan synes både å oppstå vanskelige grensdragninger, samt at resultatet kan bli nokså tilfeldig sett i sammenheng med andre kostnader, som ikke kommer til fradrag utenfor virksomhet.<sup>71</sup> For det første har tap utenfor virksomhet store likhetstrekk med tap på fordringer som ikke er realisert, men konstatert tap. Kapitaltap vedrørende finansobjekter, herunder tap på fordringer, er imidlertid ikke fradragsberettiget utenfor virksomhet jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c jf. § 9-4. Dersom en skattyter gir et lån som ikke blir tilbakebetalt, kan tapet således ikke fradragsføres.<sup>72</sup> Er skattyter imidlertid slik som i Samdal-dommen, utsatt for svindel slik at en investering går tapt, kan kostnaden trekkes fra, såframt vilkårene forøvrig er oppfylt.<sup>73</sup> Hadde Samdal tatt sikte på å bruke leilighetene selv, ville imidlertid både bruken vært skattefri jf. sktl. § 7-1 og gevinst ved senere salg, som regel vært skattefri jf. sktl. § 9-3 2.ledd.<sup>74</sup> Fradragsrett ville da ikke vært aktuelt. På den annen side taler lovens symmetribetraktninger for at også tap utenfor virksomhet er omfattet, nettopp fordi en eventuell gevinst ville vært skattepliktig jf. sktl. § 5-1 andre ledd. Når det utenfor virksomhet er gjort vesentlige unntak for fradragsrett for tap, er det fordi en tilsvarende realisasjonsgevinst ikke er skattepliktig jf. sktl. § 9-3.<sup>75</sup> Når det etter sktl. § 6-1 er avgjørende om formålet var å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt uten selv å oppstille unntak for tap utenfor virksomhet, bør også slikt tap være omfattet når lovens vilkår er oppfylt.

Høyesterett presiserte i Samdal-dommen, at fradragsregelen i sktl. §6-1 første ledd både gjelder i og utenfor næring, således måtte ”kravet til at noko skal vera objektivt eigna, vera

---

<sup>71</sup> Zimmer, Fredrik, ”Høyesterettsdommer i skattesaker 2009”, Skatterett 04/2010, side 208-355, s.309.

<sup>72</sup> *Ibid.*

<sup>73</sup> *Ibid.*

<sup>74</sup> *Ibid.*

<sup>75</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 59.

det same i begge situasjonene”.<sup>76</sup> Det var altså ikke grunnlag for å oppstille et strengere krav til kostnadens egnethet på bakgrunn av at saken gjaldt tap i virksomhet.

Heller ikke at Samdal var utsatt for svindel gjorde at det her var snakk om et unntakstilfelle. På bakgrunn av en uklar uttalelse i DSC-dommen, kunne det problematiseres om det ved svindel gjaldt et krav om at svindlerne utad fremstod som seriøse. Om dette bemerket retten at

”Sjøv om DSC-dommen gjaldt eit tilfelle av svindel, kan dommen ikkje innebære at unntaket i Bjerke Pedersen-dommen har noko anna innhald i saker der skattyteren har vore råka av svindel enn det har i andre saker”.<sup>77</sup>

Etter en vurdering av faktum konstaterte retten at ”investeringa til Samdal ikkje skjedde i ein så spesiell situasjon at tapet kan nektes frådrag, når dette skal vurderast ut frå om det fell innafør dei reine unntakstilfella jf. Bjerke Pedersen-dommen”.<sup>78</sup> Når man står overfor et ”unntakstilfelle”, gir avgjørelsen dermed ikke svar på. Høyesterett synes imidlertid å legge avgjørende vekt på normalitetene rundt investeringen. Det ble fremhevet at Samdals intensjon var å erverve inntekt, at relevante undersøkelser i tilknytning til investeringen var foretatt, samt at investeringen var av en art som mange andre også hadde foretatt seg.<sup>79</sup> Saksforholdet representerte dermed ikke et tilstrekkelig avvik fra Bjerke Pedersen-dommen til at unntaksregelen kunne komme til anvendelse. Rettstilstanden fremstår dermed fremdeles som uavklart hva gjelder dette spørsmålet.

Har skattyter imidlertid et blandet formål med kostnaden, kan det se ut som at kostnadens egnethet, er et sentralt moment i vurderingen av skattyters formål. I blant annet Anth. B. Nilsen-dommen var det av vesentlig betydning at reklamen var ”egnet til å bringe tanken hen på en viktig del av firmaets virksomhet”.<sup>80</sup> I Kosmos-dommen var det tilsvarende av betydning, at det for ”A/S Kosmos var nødvendig å skaffe nye kontorer og lokaler for selskapets generalforsamling”.<sup>81</sup> Selv om det ved stiftelsen av interessentskapet ikke var avtalt at bygget skulle ha lokaler til Kosmos, var det forhold at Kosmos deltok i planleggingen og reisningen av bygget, etter rettens oppfatning, for å dekke sine egne behov. Det var da

---

<sup>76</sup> Rt. 2009 s.1473, avsnitt 40.

<sup>77</sup> *Ibid.* avsnitt 42.

<sup>78</sup> *Ibid.* avsnitt 45.

<sup>79</sup> *Ibid.* avsnitt 44.

<sup>80</sup> Rt. 1956 s. 1188, side 1190.

<sup>81</sup> Rt. 1965 s. 954, side 956.

avgjørende at medvirkningen fra selskapets side ”objektivt sett fremtrer som egnet til å fremme selskapets formål.”<sup>82</sup>

Kostnadens egnethet synes også å ha fått avgjørende betydning for resultatet i Skagen-dommen, der retten uttalte

”fravær av motytelse som lar seg verdsette, fører til at det er vanskelig å etablere den type tilknytning mellom kostnad og sikring mv. av skattepliktig inntekt som §6-1 krever. Det er jo da ikke avtalt at mottakeren skal prestere noe som kan gi giveren grunnlag for inntekt.”

I hvilken grad en kostnad kan gi grunnlag for inntekt, refererer seg til et spørsmål om kostnadens egnethet. Uttalelsen gir inntrykk av at kostnadens manglende egnethet, gjorde det vanskelig å se at skattyters hovedformål var inntektstilknyttet. Det må imidlertid stilles spørsmål ved om formuleringen innebærer at det må oppstilles krav, både om at det er avtalt motytelse som kan verdsettes og at utbetalingen må kunne påvirke skattyters fremtidige inntekt. Det er imidlertid tvilsomt om Høyesterett med dette har ment å legge til grunn en mer restriktiv fortolkning av kravet til tilknytning.

At det må oppstilles et generelt krav til motytelse ble avvist av Høyesterett i Kverva-dommen.<sup>83</sup> Imidlertid synes retten ikke å utelukke at det kan tenkes å måtte oppstilles et strengere krav til kostnadens egnethet, når det er vanskelig å se på hvilket grunnlag kostnaden kan gi inntekt for giver.<sup>84</sup> Det synes altså som om det i Skagen-dommen var kostnadens særegne karakter og saksfaktum forøvrig, som gjorde at tilknytningsvilkåret måtte tolkes strengere. Noen innskjerping av kravet til tilknytning i form av et generelt krav om motytelse, kan således ikke legges til grunn etter avgjørelsen. Samtlige dommer belyser imidlertid hvordan kostnadens egnethet, er et moment som statuerer tilknytning der det er tvil om skattyters formål.

### **3.4.3 Krav om nærhet i tid**

Foreligger det tidsmessig nærhet mellom kostnad og skattepliktig inntekt er det et forhold som er egnet til å statuere tilknytning. Tilknytningen vil være sterk hvor kostnaden raskt materialiserer seg i skattepliktig inntekt. Det kan imidlertid ikke av ordlyden i sktl. §6-1

---

<sup>82</sup> *Ibid.*

<sup>83</sup> Rt. 2015 s. 1068, 78.

<sup>84</sup> *Ibid.*

utledes krav om at nærhet i tid. Til dette kommer i tillegg jf. drøftelsen over, at det i rettspraksis verken oppstilles krav om at kostnaden faktisk må lede til inntekt eller at kostnaden må være egnet til å realisere et inntektstilknyttet formål.

Det synes å være på det rene, at det ikke kreves at inntekten oppstår i samme år som kostnaden oppføres.<sup>85</sup> Dette belyses gjerne ved at en rekke kostnader som klart er fradragsberettigede refererer seg til inntekt, som ikke kan forventes å materialisere seg før etter flere år.<sup>86</sup> Det kan for eksempel tenkes at et selskap har store utgifter i forbindelse med markedsføring. At slike kostnader vil lede til inntekt i samme inntektsår, er ingen selvfølge. Tilsvarende vil gjelde for kostnader til forskning og leteboring etter olje. I slike tilfeller vil det kunne ta flere år før kostnaden materialiserer seg i skattepliktig inntekt. Dette er kostnader som typisk har tilstrekkelig tilknytning til inntektservervelse, uten at selve innvinningen skjer umiddelbart.

At det ikke oppstilles krav om at en eventuell inntekt må være aktuell det samme år som kostnaden oppføres medfører imidlertid ikke, at det ikke kreves en viss tidsmessig nærhet. Det kan derfor stilles spørsmål ved om det må oppstilles en grense for hvor mange år frem i tid en inntekt kan tenkes ervervet, uten at tilknytningen til kostnaden brytes.

Den juridiske teori synes ikke å gi et entydig svar på dette spørsmålet. Aarbakke skriver i sin fremstilling at ”en viss tidsmessig sammenheng må prinsipielt være et vilkår for fradragsrett”.<sup>87</sup> Zimmer, på den annen side, anser ikke tidsmessige nærhet som et generelt vilkår for fradragsrett,<sup>88</sup> men påpeker at det lett vil bli tvil ”om den rent saklige tilknytningen hvor tidshorisonten er lang”.<sup>89</sup>

I Bjerke Pedersen-dommen bemerket retten at ”Bjerke Pedersen oppnådde ingen annen motverdi for sin oppofrelse enn en usikker forhåpning om at avtalen kunne lede til aktiviteter som igjen kunne gi ham adgang til å tegne forsikringer med derav følgende provisjonsinntekter”.<sup>90</sup> Det var likevel ikke til hinder for at kravet til tilknytning ble ansett oppfylt. Dersom det skulle foreligge et krav til tidsmessig nærhet, kan det ut fra dommen ikke oppstilles strenge krav til hvor denne grensen går.

---

<sup>85</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 202.

<sup>86</sup> *Ibid.*

<sup>87</sup> Aarbakke, s. 248.

<sup>88</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 203.

<sup>89</sup> *Ibid.* s. 202.

<sup>90</sup> Rt.1981 s.256, side 285.

Den tidsmessige nærheten kan imidlertid være et sentralt moment hvor det er tvil om skattyters formål. Dette kan illustreres ved den såkalte Folketeateret-dommen inntatt i Rt. 1949 s. 912. Saken gjald hvorvidt andelsselskapet Folketeateret kunne kreve fradrag for et bidrag ytt til deres hjelpeorganisasjon, Folketeaterforeningen. Foreningen hadde til formål å sikre teaterdriften et ”fast organisert publikum”. På det tidspunkt saken kom opp i retten hadde ikke selve teaterdriften kommet i gang. Spørsmålet for retten var om kostnaden hadde tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt.

Avgjørelsen ble avsagt ved dissens, hvorav rettens flertall på tre dommere kom til at kostnaden ikke var fradragsberettiget. Det avgjørende var, at det ikke forelå ”en så nær og påtagelig forbindelse mellom utgiften og den påregnede, fremtidige inntekten at den nevnte fradragsregel kan komme til anvendelse.”<sup>91</sup> Det kan her stilles spørsmål ved om Høyesterett med dette mente å oppstille et ytterligere krav til tilknytning, i tillegg til skattyters hovedformål med kostnaden. Første del av Høyesteretts begrunnelse synes å oppstille et krav om tidsmessig sammenheng, når retten uttaler at ”en måtte regne med at det ville ta lang tid innen selve teaterdriften kunne begynne”.<sup>92</sup> Dette vil i så fall innebære et ytterligere krav til tilknytning. Imidlertid uttaler retten i tillegg ”det var også på det uvisse om den virksomhet Folketeaterforeningen drev ved hjelp av bidragene fra selskapet, virkelig ville få noen betydning for søkningen til Folketeateret og dermed for selskapets inntekter”.<sup>93</sup> Drøftelsen refererer seg til et spørsmål om kostnadens egnethet. I den forbindelse la retten vekt på at ”selskapet gjennom sitt tilskudd til foreningen [bidrar] til å realisere et formål som har verdi i seg selv og som faller sammen med selskapets eget formål: å gi god kunst til billige priser”.<sup>94</sup> Momentene synes med dette å inngå i en helhetsvurdering av hva som var skattyters hovedformål med kostnaden, og altså ikke som et tilleggsvilkår om tidsmessig nærhet.

Hvorvidt det foreligger en ”nær og påtagelig forbindelse” har siden vært gjenstand for vurdering i flere avgjørelser fra Høyesterett.<sup>95</sup> Særlig etter Høyesteretts avgjørelse i Kverva-dommen er det vanskelig å utlede et krav om tidsmessig nærhet. Tidsaspektet synes ikke der å ha svekket skattyters formål som tilknytningskriterium, selv om en eventuell inntekt ikke kunne forventes før flere år frem i tid.<sup>96</sup>

---

<sup>91</sup> Rt. 1949 s.912, side 916.

<sup>92</sup> *Ibid.* s 916.

<sup>93</sup> *Ibid.* s 916-917.

<sup>94</sup> *Ibid.* s. 917.

<sup>95</sup> Se f.eks. Rt.1965 s.954, Rt.2012 s.744 og Rt. 2015 s.1068.

<sup>96</sup> Rt. 2015 s.1068, avsnitt 74.

### **3.5 Oppsummering**

Det kan verken av lovens ordlyd, rettspraksis eller juridisk teori oppstilles andre krav til tilknytning utover at kostnaden må være pådratt med det formål å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Spørsmålet om tilknytning byr av den grunn sjeldent på utfordringer der skattyter har ett formål med kostnaden og dette underbygges av de objektive omstendighetene i saken. At kostnaden er unødvendig, uegnet eller ikke kan forventes å materialisere seg i inntekt før langt frem i tid, skal da som hovedregel være uten betydning.

## 4 Hvor skattyter har flere formål med kostnaden – blandet formål

Der skattyter har flere formål med en kostnad og ett eller flere av formålene ikke er inntektstilknyttet, kan det oppstå vanskelige grensedragninger. I slike tilfeller vil det kunne oppstå tvil, både om hva som egentlig var skattyters formål med kostnaden, samt hvor mye av kostnaden som kan tilskrives et eventuelt inntektsbringende formål. Loven oppstiller ikke selv et skille mellom de tilfeller hvor skattyter har ett eller flere formål med kostnaden.

Fradragsretten forutsetter imidlertid at det foretas en avgrensing mot kostnader som er pådratt til ikke-inntektsbringende formål. Spørsmålet blir dermed hvordan den nærmere grensedragningen mot ikke-inntektstilknyttede formål skal skje, i de tilfeller der skattyter har et blandet formål med kostnaden.

En løsning vil være å tilkjenne fradragsrett kun for den delen av kostnaden, som referer seg til det inntektstilknyttede formålet. Alternativet er å la hele kostnaden komme til fradrag eller å ikke tilkjenne fradragsrett for noen del av kostnaden. Loven selv gir liten veiledning hva gjelder dette spørsmålet. Derfor har det i rettspraksis, juridisk teori og ligningspraksis utviklet seg retningslinjer for hvordan grensedragningen mot kostnader, som påføres til ikke-inntektsbringende formål, skal skje. Utgangspunktet synes å være at det må oppstilles et skille mellom tilfeller hvor skattyter har to eller flere formål som refererer seg til ulike deler av kostnaden (punkt 4.1), og tilfeller hvor to eller flere formål refererer seg til én og samme kostnad (punkt 4.2 flg.).<sup>97 98</sup>

### 4.1 Flere formål som refererer seg til forskjellige deler av kostnaden

Fradragsrett etter sktl. § 6-1 gjelder kun for kostnader som er pådratt med det formål å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Hvor en kostnad er pådratt dels for å tjene i virksomhet, dels for private formål, tilsier lovens ordlyd at den del av kostnaden som refererer seg til det inntektstilknyttede formålet kommer til fradrag.

---

<sup>97</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 204-205.

<sup>98</sup> Lignings-ABC 2016 s.803-804.

En slik fordelingsløsning fremgår til en viss grad av enkeltbestemmelser i skattelovens kapittel 6. For bilkostnader bestemmer sktl. §6-12 første ledd, at ”Fradrag for kostnader ved bilhold reduseres med det beløp som faller på bruken til privatkjøring”. Delvis fradagsrett er tilsvarende lovfestet for utgifter til elektronisk kommunikasjon i sktl. §6-14 første ledd.

Nå de forskjellige formålene knytter seg til ulike deler av en kostandspost, er utgangspunktet, at den del som knytter seg til det inntektstilknyttede formålet er fradagsberettiget.<sup>99</sup> For gjenstander vil dette være særlig aktuelt. I slike tilfeller vil skattyters formål reflektere seg i bruken av gjenstanden. Resultatet blir at kostnader i forbindelse med den bruk som relaterer seg til skattyters inntektsskapende aktivitet, kommer til fradrag.<sup>100</sup> Tilsvarende må gjelde også for andre kostnader. Det kan for eksempel tenkes at en reise blir foretatt hovedsakelig i jobbsammenheng, men at deler av reisen er satt av til private gjøremål. Her vil de ytre kjensgjerninger, slik som for eksempel seminarprogram, kursoversikt eller lignende, kunne si noe om hvor mye av reisen som refererer seg til skattepliktig inntekt.

Fra rettspraksis kan det se ut som at Høyesterett i Skagen-dommen var av den oppfatning at skattyters formål refererte seg til ulike deler av kostnaden. Selv om det ikke fremgår uttrykkelig av domspremissene er det flere forhold som indikerer, at retten foretok en forholdsmessig fordeling av kostnaden. For det første refererer retten innledningsvis til et sitat fra rettspraksis, hvor det ble lagt til grunn at domstolene bør vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til, dersom dette er godt overveid og begrunnet.<sup>101</sup> Hvorvidt vilkårene for fradagsrett er oppfylt, er imidlertid et rettsanvendelsesspørsmål som domstolen skal prøve fullt ut.<sup>102</sup> Tilbakeholdenhet fra domstolens side skulle derfor ikke være aktuelt. Av den grunn kan det se ut som om retten oppfattet saksfaktum som et spørsmål om delvis fradagsrett. Det er først og fremst i slike tilfeller det er aktuelt å snakke om et fordelingsskjønn og tilbakeholdenhet.<sup>103</sup>

For det andre gir domspremissene inntrykk av at skattyters formål, slik det fremgikk av de objektive omstendighetene, refererte seg til forskjellig deler av kostnaden, henholdsvis sponsoravgiften og prosjektbidraget. Retten uttalte at ”Jeg nevner at ettersom det i avtaleverket er foretatt en oppdeling av ytelsene som er godtatt av ligningsmyndighetene, er

---

<sup>99</sup> Lignings-ABC 2016, s. 804.

<sup>100</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 204.

<sup>101</sup> Rt. 2009 s.146, avsnitt 112.

<sup>102</sup> Zimmer, ”Høyesterettsdommer i skattesaker 2012”, s.126.

<sup>103</sup> *Ibid.*



den skatterettslige hovedformålslære ikke relevant for løsningen”.<sup>104</sup> Når hovedformålslæren ikke var anvendelig må det være, fordi retten var av den oppfatning at hele skattyters inntektsbringende formål kunne allokteres inn under sponsoravgiften.<sup>105</sup> Utover dette var det bidraget som ble ytt, en gave, som ikke var gjenstand for fradragsrett. Argumentasjonen gir med dette inntrykk av at det legges til grunn et fordelingsskjønn.

Dommen er imidlertid ikke helt klar og det er flere forhold som skulle tilsi at det ikke var grunnlag for en oppdeling av kostnaden. For det første er det betenkelig, at retten legger til grunn at hele markedsføringsformålet ble konsumert av den avgiftspliktige delen. Skattyter hadde anført formål med oppdelingen var å sikre at den avgiftsfrie delen av kostnaden, ble benyttet til bestemte utenlandsprosjekter. En slik profilering knyttet til omsetning i utlandet er et forhold, som vil kunne gi markedsføringseffekt.<sup>106</sup> Dette ble imidlertid ikke vurdert av Høyesterett. Dernest uttaler retten at Skagen sitt formål ut fra de objektive omstendighetene var ”å forære organisasjonen midler til nærmere angitte utenlandsprosjekter uten å kreve annen motytelse enn å få markedsføre selskapet og det sosiale ansvar foretaket viser på denne måten”.<sup>107</sup> At Skagen også for den avgiftsfrie delen av kostnaden mottok en motytelse, om enn diffus, er et tilknytningspunkt som gjør det betenkelig å avvise hovedformålslæren.<sup>108</sup> Det må da, tross alt, sies å foreligge et blandet formål også ved den avgiftsfrie delen av kostnaden. Selv om tilknytningen etter rettens oppfatning uansett var for løs, er det grunn til å stille spørsmål ved den manglende anvendelsen av hovedformålslæren.

Dommen belyser imidlertid hvordan det der skattyter har flere formål som referer seg til forskjellige deler av kostnaden, gis fradragsrett kun for den del av kostnaden hvor formålet er inntektstilknyttet.<sup>109</sup> En side ved dette, er at en kostnad også vil være fradragsberettiget, dersom kostnaden i utgangspunktet er pådratt til i private formål, men hvor inntektsskapende aktivitet leder til en merkostnad. Merkostnaden vil da være fradragsberettiget.<sup>110</sup> Dette kommer til uttrykk i sktl. § 6-13, som bestemmer at ”skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet”. I juridisk teori er det lagt til grunn at prinsippet må antas å gjelde generelt.<sup>111</sup>

---

<sup>104</sup> *Ibid.* avsnitt 63.

<sup>105</sup> Zimmer, ”Høyesterettsdommer i skattesaker 2012” s.127

<sup>106</sup> *Ibid.*

<sup>107</sup> Rt. 2012 s.744, avsnitt 53.

<sup>108</sup> Zimmer, ”Høyesterettsdommer i skattesaker 2012” s.127.

<sup>109</sup> Lignings-ABC 2016, side 804.

<sup>110</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s.204.

<sup>111</sup> *Ibid.*

## 4.2 To eller flere formål refererer seg til en og samme kostnad

Har skattyter flere formål som refererer seg til én og samme kostnad, vil det være mer problematisk å foreta en avgrensing mot den del av kostnaden som er begrunnet i ikke-inntektstilknyttede formål. Det typiske er at flere formål er relevante for skattyters oppofrelse av en kostnad, uten at disse refererer seg til bestemte deler av kostnaden. I slik tilfeller vil det være vanskelig å tilkjenne en delvis fradragsrett nettopp fordi det ikke er mulig å påvise hvilken del av kostnaden, som refererer til det inntektstilknyttede formålet. Spørsmålet blir derfor hvordan avgrensingen mot ikke-inntektstilknyttede formål mest hensiktsmessig kan foretas, i de tilfeller hvor skattyter har et blandet formål med kostnaden.

Etter Høyesteretts gjentatte behandling av spørsmålet, synes både lignings- og rettspraksis, samt juridisk teori å legge opp til en enten/eller- løsning.<sup>112</sup> En slik løsning innebærer, at skattyter enten gis fradragsrett for hele kostnaden eller ikke gis fradragsrett for noen del av kostnaden overhodet.<sup>113</sup> Avgjørende i den sammenheng er hvilket formål som fremstår som det vesentligste for skattyteren.<sup>114</sup> Igjen blir det lovens ordlyd som danner utgangspunktet for vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning. Hvorvidt kostnaden er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, avgjøres med dette på bakgrunn av den såkalte hovedformåls læren.

---

<sup>112</sup> *Ibid.* og Lignings-ABC 2016 s.803

<sup>113</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 205.

<sup>114</sup> Se f.eks. Aarbakke, s. 245 og Rt. 2005 s.1434, avsnitt 44.

## 5 Hovedformåls læren

Hovedformåls læren har rettslig grunnlag i en lang rekke høyesterettsavgjørelser hvor kravet til tilknytning har vært gjenstand for behandling og må i dag anses som sikker rett.<sup>115</sup>

En av de første avgjørelsene som la til grunn en hovedformåls betraktning er Anth. B. Nilsen-dommen. Under den forutsetning at kravet til tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt var oppfylt, uttalte Høyesterett at det ”nepe kan tillegges betydning at også forhåpninger om andre mer langsiktige resultater kan ha blandet seg inn”.<sup>116</sup> Er skattyters hovedformål inntektstilknyttet, kan fradragsrett altså ikke nektes med den begrunnelse at skattyter også hadde andre formål med kostnaden.

At hovedformåls læren siden er blitt alminnelig akseptert kommer direkte til uttrykk i Total-dommen hvor Høyesterett uttalte ”at fradrag ikke kan kreves på dette grunnlag følger derfor ... allerede av den alminnelig aksepterte hovedformåls betraktning - hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektsservervet objektivt sett fremstår som det vesentligste”.<sup>117</sup> I tillegg til å bekrefte hovedformåls læren som gjeldende rett, gir uttalelsen en mer presis angivelse av vurderingstemaet. Det avgjørende er hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektsservervet objektivt sett, fremstår som det ”vesentligste” for skattyter. Tilsvarende formuleringer av innholdet i hovedformåls læren er lagt til grunn i juridiske teori.<sup>118</sup>

Poenget i forhold til hovedformåls læren er å foreta en avgrensing mot kostnader, som ikke har tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsskapende aktivitet.<sup>119</sup> Har skattyter flere formål med én og samme kostnad legger man altså til grunn en hovedformåls betraktning som går ut på å foreta en vurdering av skattyters formål med kostnaden. Det avgjørende er om tilknytningen til inntektsservervet objektivt sett fremstår som det ”vesentligste” for skattyter. Resultatet blir, at dersom skattyters inntektstilknyttede formål har veid tyngre enn de øvrige formål tilkjennes fradragsrett for hele kostnaden.

---

<sup>115</sup> Zimmer, ”Høyesterettsdommer i skattesaker 2012” s.126.

<sup>116</sup> Rt. 1956 s.1188, side 1190.

<sup>117</sup> Rt. 2005 s.1434, avsnitt 44.

<sup>118</sup> Aarbakke, s. 245 og Zimmer, Lærebok i skatterett s. 205

<sup>119</sup> Rt. 2008 s.794, avsnitt 53.

## 5.1 Vurderingen av skattyters hovedformål

Vurderingen av skattyters hovedformål, må vurderes på tilsvarende måte som vurderingen av skattyters formål under punkt 3.3.1.<sup>120</sup> Det innebærer at det må foretas en objektivisert vurdering av hva som var skattyters hovedmotivasjon med kostnaden. I forbindelse med vurderingen etter hovedformåls læren synes kostnadens nødvendighet, egnethet og tidsaspektet å være tillagt betydelig vekt både i rettspraksis og i juridisk teori.<sup>121</sup>

Som vist tidligere, fremgår dette av blant annet Ahnfelt-dommen, som ga uttrykk for at det har formodningen mot seg om kostnader som har vært nødvendige i den inntektsskapende aktivitet, er pådratt til private formål. Hva gjelder kostnadens egnethet, var det et moment som både i Anth. B. Nilsen-dommen og Kosmos-dommen tilsa at skattyters hovedformål var inntektstilknyttet. Mens kostnadens manglende egnethet gjorde at tilknytningen ble for løs i Skagen-dommen. At også tidsaspektet er av betydning for vurderingen av skattyters hovedformål fremgår av Folketeateret-dommen. I dommen synes den rent saklige tilknytningen å bli svekket, ved at en måtte regne med at det ville ta lag tid innen selve teaterdriften kunne begynne.

Selv om det i rettspraksis er lagt til grunn at skattyters formål som utgangspunkt ikke kan settes til side, fordi kostnaden er uegnet eller unødvendig, vil dette altså være momenter som er egnet til å belyse hvilket formål som objektivt sett var det viktigste for skattyter. Imidlertid må det stilles spørsmål ved hvilken betydning det har for de krav som stilles til tilknytning, at skattyters hovedformål var inntektstilknyttet.

## 5.2 Betydningen av skattyters hovedformål

Spørsmålet er om kravet til tilknytning forutsetter, at skattyters hovedformål er inntektstilknyttet og eventuelt om det er tilstrekkelig for kravet til tilknytning, at kostnaden er pådratt med inntektserverv mv. som formål.

I Total-dommen ble fradragsrett nektet med den begrunnelse at ”Det primære formålet med å angripe ligningen er ikke å få inntekt i form av renter, men å redusere skatten. At fradrag ikke kan kreves på dette grunnlag følger derfor etter min mening allerede av den alminnelig

---

<sup>120</sup> Se. F.eks. Rt. 2015 s. 1068, avsnitt 64.

<sup>121</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 205.

aksepterte hovedformålsbetraktningen”<sup>122</sup>. Uttalelsen indikerer at det alene er grunnlag for å nekte fradragsrett, dersom hovedformålet ikke var å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Betydningen av skattyters hovedformål ble imidlertid nyansert gjennom Høyesteretts avgjørelse i den såkalte Korsvold-dommen, inntatt i Rt. 2008 s. 794. Skattyter hadde benyttet seg av advokater og andre rådgivere for å imøtegå beskyldninger fra kredittilsynet om brudd på verdipapirhandeloven. Staten hadde anført, at formålet var å renvaske seg fra beskyldningene og ikke å sikre fremtidig inntektsevne. Høyesterett måtte ta stilling til om kostnadene var pådratt for å sikre skattepliktig inntekt.

Høyesterett kom enstemmig til at kostnadene var fradragsberettigede. I forbindelse med hovedformåls læren uttalte retten at ”i et tilfelle som det foreliggende hvor de formålene som er trukket frem, er innbyrdes avhengige og overlappende, kan en slik betraktningssmåte etter omstendighetene fremstå som mindre treffende”.<sup>123</sup> Det var etter rettens oppfatning ikke avgjørende hva som var skattyters vesentligste formål med kostnaden, all den tid ”summen av de positive virkninger av henleggelsen ... objektivt sett fremstår som formålet med kostnaden”.<sup>124</sup>

Avgjørelsen indikerer at hvor skattyters formål overlapper hverandre, vil kostnaden kunne ha tilstrekkelig tilknytning til inntektsservervelse, selv om det er usikkert om skattyters hovedformål er inntektstilknyttet. I de tilfeller hvor det er snakk om formål som er innbyrdes uavhengige, må det imidlertid som angitt, foretas en objektiv vurdering av hva som var skattyters hovedformål med kostnaden. At skattyters hovedformål var inntektstilknyttet, må med dette være en forutsetning for fradragsrett etter sktl. §6-1, hva gjelder kostnader som skattyter aktivt har pådratt seg. Det må imidlertid stilles spørsmål ved om det alltid er tilstrekkelig for fradragsrett, at skattyters hovedformål er inntektstilknyttet.

### 5.3 Krav om nær og umiddelbar sammenheng

I rettspraksis har det ved flere anledninger blitt vurdert hvorvidt det foreligger en nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Det må derfor reises

---

<sup>122</sup> Rt. 2005 s.1434, avsnitt 44.

<sup>123</sup> Rt. 2008 s. 794, avsnitt 54.

<sup>124</sup> *Ibid.*

spørsmål ved hva som nærmere ligger i denne formuleringen, eller mer presist, hvor klar sammenheng som kreves for at tilknytningsvilkåret skal være oppfylt.

I Kosmos-dommen forelå det etter rettens oppfatning en ”nær og umiddelbar sammenheng mellom selskapets næringsvirksomhet og tilskuddene til reisningen av bygget”.<sup>125</sup> I den forbindelse var det uten betydning, at det ikke kunne ”påvises noen direkte sammenheng mellom reisningen av bygget og de inntekter som selskapet har hatt ved bestemte forretninger.”<sup>126</sup> Uttalelsen indikerer at det ikke er nødvendig, hva gjelder de krav som stilles til tilknytning, at kostnaden faktisk har ledet til skattepliktig inntekt. En side ved dette er imidlertid at der kostnaden har ledet til skattepliktig inntekt, må det være en presumpsjon for at kravet til tilknytning er oppfylt.

På den annen side ble det i Korsvold-dommen angående kravet til nær og påtagelig forbindelse uttalt at ”Dersom det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt.”<sup>127</sup> Staten hadde anført at fradragsrett måtte nektes med den begrunnelse, at formålet med kostnaden ikke var å oppnå konkretiserte eller identifiserte arbeidsforhold.<sup>128</sup> Høyesterett bemerket imidlertid at ”når det gjelder personer som driver virksomhet, for eksempel som advokat, vil et tilsvarende krav til konkretisering av inntektene ikke kunne oppstilles.”<sup>129</sup> Tilknytning til den løpende virksomhet var tilstrekkelig. Når man står overfor ”generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter” gir dommen således ikke svar på.

Forbeholdet ble imidlertid gjentatt i Skagen-dommen, hvor synspunktet synes å ha fått sentral betydning for utfallet.<sup>130</sup> I den forbindelse var det som nevnt fravær av motytelse som lot seg verdsette, som etter rettens oppfatning gjorde tilknytningen ”svært løs- om noen tilknytning overhodet”.<sup>131</sup> Grensen nedad mot generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, synes med dette å være tilfeller hvor det er vanskelig å se hva skattyter har søkt å oppnå med kostnaden.

## 5.4 Innholdet i kravet til nær og umiddelbar sammenheng

---

<sup>125</sup> Rt. 1965 s. 954, side 957.

<sup>126</sup> *Ibid.*

<sup>127</sup> Rt. 2008 s.794, avsnitt 47.

<sup>128</sup> *Ibid.* avsnitt 45.

<sup>129</sup> *Ibid.* avsnitt 48.

<sup>130</sup> Zimmer, Lærebok i skatterett s. 206.

<sup>131</sup> Rt. 2014 s. 744, avsnitt 56.

Grensen nedad mot “generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter” skulle innebære at det i utgangspunktet er tilstrekkelig for fradragsrett, at skattyters hovedformål er inntektstilknyttet. Imidlertid problematiseres hvorvidt et krav til ”nær og umiddelbar sammenheng”, oppstiller ytterligere krav til tilknytning, foruten skattyters hovedformål.

Høyesterett uttalte i Skagen-dommen at ”Jeg kan ikke se at Skagen har påvist noen slik ”nær og umiddelbar sammenheng” i vår sak”.<sup>132</sup> Uttalelsen må ses i sammenheng med rettens begrunnelse om at

”Fravær av motytelse som lar seg verdsette, fører til at det er vanskelig å etablere den type tilknytning mellom kostnaden og sikring mv. av skattepliktig inntekt som §6-1 krever. Det er jo ikke da avtalt at mottakeren skal prestere noe som kan gi giveren grunnlag for inntekt.”<sup>133</sup>

Begrunnelsen gir inntrykk av at det må kreves en avtalt en motytelse som kan verdsettes og at utbetalingen må kunne påvirke skattyters fremtidige inntekt.<sup>134</sup> Selv om det ikke kan oppstilles et generelt vilkår for fradragsrett at kostnaden er egnet jf. blant annet Bjerke Pedersen- og Samdal-dommen, gir uttalelsen inntrykk av at det hvor skattyter har et blandet formål med kostnaden, må oppstilles ytterligere krav til tilknytning.

Til støtte for sitt standpunkt viste retten til et fragmentert utdrag fra henholdsvis Anth. B. Nilsen-dommen og Kosmos-dommen. Om førstnevnte dom uttales det at ”det ikke er tilstrekkelig ”at hensikten har vært, ... , å fremme firmaets ’trivsel, vekst og virksomhet’. Det må komme noe mer til”. Utdraget gir inntrykk av, at retten i Skagen-dommen oppfattet uttalelsen som at det må kreves noe mer enn at skattyters hovedformål var inntektstilknyttet. Det er imidlertid usikkert om formuleringen i Anth. B. Nilsen var ment som noe annet enn en formulering av at skattyters formål skal fastlegges objektivt.

Fra Kosmos-dommen ble det gjengitt at det der forelå

”en slik nær og umiddelbar sammenheng mellom selskapets næringsvirksomhet og tilskuddene til reisningen av bygget at vilkårene for så vidt foreligger for å kreve

---

<sup>132</sup> *Ibid.* avsnitt 60.

<sup>133</sup> *Ibid.* avsnitt 56.

<sup>134</sup> Zimmer, ”Høyesterettsdommer i skattesaker 2012” s.130.

fradrag. Ved å medvirke til reisningen av bygget har selskapet styrket sin posisjon utad og derved øket sin konkurranseevne.”<sup>135</sup>

Utdraget gir inntrykk av, at kravet til nær og umiddelbar sammenheng var oppfylt i og med at Kosmos hadde styrket sin posisjon utad og derved øket sin konkurranseevne. At en slik faktisk påvirkning var nødvendig for at kravet til tilknytning ble ansett oppfylt i Kosmos-dommen, er imidlertid tvilsom. I forlengelsen av utdraget over, la retten i Kosmos-dommen til grunn at ”Dette må-slik forholdene ligger an i dette tilfelle -være tilstrekkelig.”<sup>136</sup> Det er derfor betenkelig at retten med dette mente å oppstille et ytterligere krav til tilknytning, foruten skattyters hovedformål. Dette blir forsterket ved at retten, forut for gjengivelsen over, uttalte at det ”alle momenter sett i sammenheng ... foreligger en nær og umiddelbar sammenheng”.<sup>137</sup> De momentene som synes å ha blitt vektlagt i den forbindelse var, at Kosmos hadde behov for nye kontorer og lokaler og at kostnaden var egnet til å fremme selskapets formål. Den faktiske betydningen av tiltaket for Kosmos ble imidlertid ikke kommentert før etter at retten hadde lagt til grunn, at det forelå en nær og umiddelbar sammenheng. Heller ikke kan det utledes et krav om motytelse som lar seg verdsette av Kosmos-dommen. Det var som nevnt ved inngåelsen av interessentskapsavtalen ikke avtalt, at bygget skulle ha kontorer og lokaler til bruk for Kosmos.

Det kan derfor se ut som at Høyesterett i Skagen-dommen har lagt til grunn et strengere tilknytningsvilkår, enn det som fremgår av tidligere rettspraksis. Det er imidlertid tvilsomt om Høyesterett med dette har ment at kravet til tilknytning for fremtiden må tolkes restriktivt. Sakens faktum reiser særegne spørsmål. Det kan derfor tenkes at den rettspraksisen retten viser til, kun er ment å belyse at tilknytningen i disse sakene var sterkere, enn det som var tilfelle for Skagen.

At det av tilknytningsvilkåret ikke kan utledes et krav om avtalt motytelse som lar seg verdsette, må være sikker rett etter Høyesteretts avgjørelse i Kverva-dommen. I saken ble skattyter tilkjent fradragets rett på tross av at det ikke var avtalt motytelse som kunne verdsettes. I tillegg fraviker retten uttrykkelig standpunktet inntatt i Skagen-dommen, når det uttales

”Når fraværet av motytelse er trukket frem i Rt-2012-744 avsnitt 56, synes det å ha sammenheng med at det i den saken var vanskelig å se hvilket grunnlag tilskuddet

---

<sup>135</sup> Rt. 2012 s.744, avsnitt 59.

<sup>136</sup> Rt.1965 s.954, s. 957.

<sup>137</sup> *Ibid.*



skulle gi for inntekt på givers hånd. Noe egentlig krav om motytelse kan imidlertid ikke utledes av tilknytningskravet”

Imidlertid kan det se ut som om Høyesterett også i Kverva-dommen oppfattet kravet til nær og umiddelbar sammenheng som noe mer enn kun en vurdering av tilknytningsvilkåret i lys av hovedformåls læren. Etter å ha konstatert at Kvervas hovedformål var inntektstilknyttet, reiser flertallet problemstillingen ”Spørsmålet blir så om det foreligger en tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten.”<sup>138</sup> Dette skulle altså tilsi at skattyters formål er sentralt, men ikke tilstrekkelig for at kravet til tilknytning er oppfylt.

Hva mer som kreves for at det skal foreligge en tilstrekkelig nær sammenheng, må vurderes på bakgrunn av rettens begrunnelse. I selve vurderingen ble det uttalt at

”Etter mitt syn har kostnader som har til formål å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse, etter sin art tilknytning til inntektsgrunnlaget for virksomheter som er avhengige av jevn tilgang på arbeidskraft for å kunne operere.”<sup>139</sup>

Av betydning var det således at

”Den virksomhet det her er tale om, er avhengig av en stabil og kompetent arbeidsstokk. Dette krever ut i fra de geografiske forholdene en stedlig og varig bosetting som det antagelig vil være vanskelig å opprettholde uten de tiltakene det her er tale om.”<sup>140</sup>

Vurderingen synes med dette å legge avgjørende vekt på at kostnaden var egnet til å nå Kvervas inntektstilknyttede formål. Når det var tilstrekkelig i Kverva-dommen, samtidig som retten i Skagen-dommen fant grunnlag for å nekte fradragsrett, fordi det var tvil om utbetalingen kunne påvirke skattyters fremtidig inntekt, kan det tale for, at kostnadens egnethet må oppstilles som et tilleggsvilkår for fradragsrett. Imidlertid er det verdt å bemerke at tilknytningen i Kverva-dommen, må sies å være langt mer konkret enn i Skagen-dommen. Det forelå en både en umiddelbar geografisk nærhet til Kverva sin virksomhet og kostnaden var egnet til å nå det inntektstilknyttede formålet. Dette skiller seg vesentlig fra saksfaktum i Skagen-dommen, hvor det var usikkert hvilken effekt bidraget ville gi. Hvorvidt det derfor må

---

<sup>138</sup> *Ibid.* avsnitt 73.

<sup>139</sup> *Ibid.* avsnitt 74.

<sup>140</sup> *Ibid.* avsnitt 75.

oppstilles et generelt krav om at kostnaden må kunne påvirke skattyters fremtidige inntekt, er således usikkert.

Heller ikke rettens sin formulering av tilknytningsvilkåret i Kverva-dommen, synes å oppstille ytterligere krav til tilknytning, foruten skattyters hovedformål, når det uttales

”Fradragsrett forutsetter at det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene. Ved bedømmelsen vil skattyters formål med kostnaden være et sentralt moment. Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. Domstolene skal imidlertid ikke sensurere forretningskjønnet til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål. En slik uegnethetsvurdering må i tilfellet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. Men det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått, dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene.”<sup>141</sup>

Formuleringen gir inntrykk av at skattyters formål, som hovedregel ikke kan settes til side fordi kostnaden ikke er formålstjenlig. Dette skulle i utgangspunktet innebære, at det er tilstrekkelig, men ikke nødvendig at kostnaden er egnet. Det er likevel ikke å komme utenom, at selve vurderingen synes oppstille et tilleggsvilkår om tilstrekkelig nær sammenheng.

Det kan imidlertid stilles spørsmål ved hvilken selvstendig betydning et slik tilleggsvilkår har, når det også etter hovedformåls læren er relevant å vektlegge kostnadens egnethet. Dette blir ytterligere forsterket ved at den nære og umiddelbare sammenhengen retten mente forelå, foruten Kvervas hovedformål, ikke er innlysende. Det var verken slik som i Anth. B. Nilsen- eller i Kosmos-dommen, mulig å påvise at tilskuddet faktisk hadde påvirket Kvervas inntektsskapende aktivitet. Selv om det kan hevdes å foreligge en umiddelbar geografisk

---

<sup>141</sup> *Ibid.* avsnitt 64.

nærhet, kan en offentlig skole med tilknyttet kulturhus i sin alminnelighet, ikke sies å ha en nær sammenheng med den virksomhet Kverva drev. Om Kverva sin inntektsskapende aktivitet fremgikk det at Kverva var et holdingselskap uten egne ansatte, som drev omfattende investeringsvirksomhet innenfor marinsektor. Selskapets inntekter bestod hovedsakelig av utbytte fra datterselskaper, derav SalMar. Tiltaket som ble iverksatt tok først og fremst sikte på at familier og ungdom skulle bli boende i, eller flyttet til Frøya, og ikke spesielt på kompetanseutvikling innen den sektor selskapet drev. Det er derfor vanskelig å se at det forelå en særegen tilknytning ut over skattyters hovedformål.

Dette ble fremhevet av mindretallet, ved dommer Tønder, som uttalte at

”Etter min mening er det i slike tilfelle tale om en form for verdiskaping som i utgangspunktet ikke tilfredsstiller kravet til «nær og umiddelbar sammenheng» mellom kostnad og virksomhet. Til det er virkningen for indirekte og diffus. Det dreier seg om en langtidsvirkning som dels mangler den umiddelbare sammenhengen med tiltaket, og dels vil være en vekselvirkning med andre virksomheter som også på sikt drar nytte av tiltaket. Den økonomiske effekten er uomtvistelig, men tilknytningen til den aktuelle næringsvirksomheten blir etter min mening for løs.”<sup>142</sup>

Mindretallet synes klart å anse kravet til nær og umiddelbar sammenheng som et tilleggsvilkår. Uttalelsen indikerer at det må kreves en særegen tilknytning mellom kostnaden og den inntektsskapende aktivitet skattyter driver, foruten en økonomisk effekt i sin alminnelighet. Når det imidlertid, etter flertallets oppfatning, var tilstrekkelig at utbetalingen kunne påvirke skattyters fremtidige inntekt, blir det uklart hvordan forholdet mellom skattyters hovedformål og vilkåret ”tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng” egentlig er.<sup>143</sup>

---

<sup>142</sup> *Ibid.* avsnitt 96.

<sup>143</sup> Zimmer, ”Høyesterettsdommer i skattesaker 2015”, Skatterett 03/2016 s.189-255 s. 218.

## 6 Avslutning

### 6.1 Hva kan utledes av rettspraksis

I Kosmos-dommen ble det lagt til grunn at det forelå en nær og umiddelbar sammenheng. I den forbindelse var det tilstrekkelig at kostnaden var egnet til å fremme selskapets formål og at selskapet hadde styrket sin posisjon utad og derved øket sin konkurranseevne. Det er imidlertid usikkert om formuleringen ”nær og umiddelbar sammenheng” var ment som noe mer enn en formulering av tilknytningsvilkåret i lys av hovedformåls læren. Dommen gir klart uttrykk for at det heller ikke hvor skattyter har et blandet formål med kostnaden, er nødvendig å påvise en direkte sammenheng mellom kostnad og skattepliktig inntekt. En markedsmessig faktisk påvirkning skulle etter avgjørelsen være tilstrekkelig.

I Skagen-dommen synes imidlertid den markedsmessige effekten Skagen hadde anført at kostnaden ville gi, ikke å ha vært tilstrekkelig til at det forelå en nær og umiddelbar sammenheng. Selskapet kunne ikke påvise en faktisk påvirkning, slik som i Kosmos-dommen. Det var her fravær av motytelse som lot seg verdsette som gjorde tilknytningen for løs, da det således var vanskelig å se på hvilket grunnlag kostnaden skulle gi grunnlag for inntekt. Tilknytningen til den inntektsskapende aktivitet blir derfor lagt løsere i Skagen-dommen. Retten synes både å oppstille et krav om avtalt motytelse som lar seg verdsette og at utbetalingen må kunne påvirke skattyters fremtidige inntekt. Imidlertid er det vanskelig å utlede et krav om motytelse av den rettspraksisen Høyesterett baserer sin drøftelse på. Dersom domspremissene i Skagen-dommen hadde blitt lagt ukritisk til grunn i Kosmos-dommen, ville det således ikke vært grunnlag for fradragsrett for Kosmos all den tid det ikke var avtalt motytelse på investeringstidspunktet. Skagen-dommen reiser imidlertid endel særegne spørsmål. Ut i fra rettens begrunnelse synes det både å ha vært kostnadens karakter, samt oppdelingen av kostnaden i avtaleverket, som var bestemmende for resultatet. Når hovedformåls læren ikke var anvendelig, skulle det i utgangspunktet være uten betydning hvorvidt det forelå en nær og umiddelbar sammenheng. Det kan derfor stilles spørsmål ved om retten foretok et reell vurdering av om det forelå en nær og umiddelbar sammenheng.

Av Høyesterett sin vurdering i Kverva-dommen synes det ikke å være tilstrekkelig for de krav som stilles til tilknytning, at skattyters hovedformål var inntektstilknyttet. Det må i tillegg oppstilles et krav om nær og umiddelbar sammenheng. Det nærmere innholdet av dette kravet

er imidlertid ikke helt klart, men Høyesterett avviser at det må oppstilles et krav om avtalt motytelse. Kravet var oppfylt ved at Kverva hadde et klart behov for tiltaket og at kostnaden var egnet til å nå det inntektstilknyttede formålet. Om dette innebærer noe mer enn vurdering av tilknytningsvilkåret i lys av hovedformåls læren, er imidlertid usikkert. I motsetning til Skagen-dommen, var det her ikke tvil om kostnadens faktiske betydning for Kverva. Hvorvidt resultatet ville blitt et annet for Skagen dersom domspremissene i Kverva-dommen skulle blitt lagt til grunn der, er således ikke opplagt. I tillegg kommer det faktum at oppdelingen i avtaleverket synes å ha vært hovedbegrunnelsen for nektelsen i Skagen-dommen og ikke at tilknytningen var for løs, selv om også dette ble lagt til grunn.

Den foreliggende rettspraksisen gir ikke et entydig svar på hvorvidt kravet til nær og umiddelbar sammenheng er en formulering av tilknytningsvilkåret i lys av hovedformåls læren eller må oppstilles som et tilleggsvilkår. Problemet hva gjelder de utgangspunkter som kan utledes av rettspraksis og som blant annet ble gjengitt i Kverva-dommens avsnitt 46, er at disse synes å komme i konflikt med hovedformåls læren. Selv om fradragsrett som utgangspunktet ikke kan nektes fordi kostnaden ikke er formålstjenlig, er dette et moment som i rettspraksis blir tillagt betydelig vekt hvor skattyter har et blandet formål med kostnaden. En generell formulering av et så sammensatt krav som tilknytningsvilkåret, synes således ikke å kunne fange opp alle nyansene som inngår i dette kravet. Det kan problematiserer om retten i Kverva-dommen mente å gå bort fra hovedformåls læren. Vurderingen av skattyters formål, synes kun å bli vurdert på bakgrunn av de en ytre omstendighetene. Kostnadens nødvendighet, egnethet eller hvorvidt det forelå nærhet i tid, ble således ikke trukket frem i den forbindelse. Et tilleggsvilkår om nær og umiddelbar sammenheng, hvor det er tilstrekkelig at kostnaden er egnet til å påvirke skattyters inntektsskapende aktivitet, kunne således oppfattes som en ny formulering av tilknytningsvilkåret. Imidlertid er det flere steder i domspremissene gitt uttrykk for at det er skattyters hovedformål som vurderes. Det fremstår av den grunn som usikkert hvordan forholdet mellom hovedformåls læren og kravet til nær og umiddelbar sammenheng egentlig er.

## **6.2 Liberalt eller restriktivt krav til tilknytning**

Når Høyesterett inntar en nokså restriktiv fortolkning av tilknytningskravet i Skagen-dommen, mens tilsvarende verken synes å ha støtte i Kosmos-dommen eller Kverva-dommen,

er det vanskelig å se at Høyesterett går i en bestemt retning. Dommene belyser imidlertid hvordan tilknytningsvilkåret er et skjønnsmessig vilkår som synes å favne vidt. Når de ulike problemstillingene som oppstår reiser ulike spørsmål, er det viktig at domstolene er gitt et vidt spillerom til å vurdere den konkrete tilknytningen i hvert enkelt tilfelle. Det blir imidlertid vanskelig å utlede en ensartet praksis.

Det kan her trekkes en parallell til Høyesteretts behandling av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten. Heller ikke på dette området er det enkelt å utlede en bestemt retning av Høyesterett sin praksis. I den siste høyesterettsavgjørelsen om gjennomskjæringsnormen i den såkalte Ikea-dommen HR-2016-2165-A, la retten tilsynelatende til grunn en strengere faktisk vurdering enn det som kunne utledes av den seneste rettspraksisen på området.

Saken gjaldt skattemessig gjennomskjæring ved omstrukturering av et konsern. Spørsmålet for Høyesterett var om gjeldsrenter på konserninterne lån kunne nektes fradragsført etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten. Høyesterett kom enstemmig til at det var grunnlag for å nekte fradragsrett. Grunnvilkåret for at omgåelsesnormen skulle komme til anvendelse var at skattyters hovedformål med transaksjonen må ha vært å spare skatt. I to høyesterettsdommer fra henholdsvis 2008 og 2012,<sup>144</sup> ble det lagt til grunn at gjennomskjæring ikke var aktuelt når skattyters hovedmotiv etter en samlet vurdering av disposisjonene var omtvistet. Dette på tross av at enkelte disposisjoner var klart skattemotivert. I Ikea-dommen fant retten imidlertid støtte i Rt. 2004 s. 133 og NOU 2016:5 side 25, for at gjennomskjæringsnormen ikke var til hinder for at enkeltledd i sammensatte disposisjoner som i og for seg kan ha et overordnet forretningsmessig formål, bedømmes under gjennomskjæringsnormen dersom de er unødvendige ledd på veien mot å oppfylle formålet.

Når det er vanskelig å se at Høyesterett går i en bestemt retning, kan det hevdes å ha sammenheng med at reglene stadig må tolkes i nye kontekster. Skattyterne vil søke å tilpasse seg de utgangspunktet som er trukket opp i rettspraksis for å oppnå fradragsrett. Imidlertid vil det som regel dreie seg om ulike saksforhold og tilknytningen må vurderes konkret. Det blir derfor viktig at ligningsmyndighetene og domstolene er gitt et visst skjønn til å prøve om lovens vilkår er oppfylt i hvert enkelt tilfelle.

---

<sup>144</sup> Rt. 2008 s.1537, avsnitt 43, Rt. 2012 s.1888, avsnitt 38-39

## 7 Litteraturliste

### Lover:

Lov om skatt på formue og inntekt (Skatteloven) –LOV-1999-03-26-14

Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven) - LOV-1814-05-17

### Forarbeider:

Ot.prp. nr.86 (1997-1998)

### Rettspraksis:

Rt. 1949 s. 912 “Folketeateret”

Rt. 1956 s. 1188 “Anth. B. Nilsen”

Rt. 1965 s. 954 “Kosmos”

Rt. 1981 s. 256 “Bjerke Pedersen”

Rt. 1991 s. 1182 “Brenden”

Rt. 2005 s.1434 “Total”

Rt. 2007 s. 1822 “DSC”

Rt. 2008 s. 794 “Korsvold”

Rt. 2008 s. 1537 “ConocoPhillips”

Rt. 2009 s. 146 ”SEB”

Rt. 2009 s. 1473 “Samdal”

Rt. 2012 s. 744 “Skagen”

Rt. 2012 s. 1888 “Dyvi”

Rt. 2014 s. 108

Rt. 2015 s. 1068 ”Kverva”

HR-2016-2165-A ”Ikea”

### Litteratur:

Aarbakke, Magnus, Skatt på inntekt, 4.utgave (Oslo 1990).

Zimmer, Fredrik, Lærebok i skatterett, 7.utgave (Oslo 2014).

Brudvik, Arthur J., Skatterett for næringsdrivende, 38.utgave (Bergen 2015).

Robberstad, Anne, Sivilprosess, 2.utgave (Oslo 2013).

**Artikler:**

Neraal, Helge, "Retten til inntektsfradrag for utgifter til sponsing", Skatterett nr. 03/2013 s.228-251.

Zimmer, Fredrik, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2009", Skatterett 04/2010 s. 308-355.

Zimmer, Fredrik, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2012", Skatterett 02/2013 s. 124-158.

Zimmer, Fredrik, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2015", Skatterett 03/2016 s. 189-255.

**Annet:**

Skattedirektoratet, Lignings-ABC, 2016.